

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО
ОБРАЗОВАНИЯ «ЧЕЧЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ»**

На правах рукописи



Батаев Исмаил Таблиханович

**Сервисная и контрольная функция налогового
администрирования в системе цифрового
взаимодействия государства и экономических субъектов**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Диссертация
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель –
к.э.н., доцент Баснукаев М.Ш.

Грозный – 2020

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ МЕХАНИЗМОВ И ИНСТРУМЕНТОВ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКЕ.....	12
1.1 Экономические характеристики и сущностные особенности налогового администрирования	12
1.2 Современная концепция налогового администрирования: мировая практика и отечественный опыт.....	25
1.3 Институциональный механизм налогового администрирования в цифровой экономике.....	56
2 АНАЛИЗ РЕАЛИЗАЦИИ КОНТРОЛЬНОЙ И СЕРВИСНОЙ ФУНКЦИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ	68
2.1 Анализ и оценка плановой и регулирующей деятельности налоговых органов	68
2.2 Анализ структуры и динамики налоговых поступлений по регионам России.....	85
2.3 Методика оценки контрольно-проверочной деятельности налоговых органов	102
3 РАЗРАБОТКА СОВРЕМЕННОГО МЕХАНИЗМА РЕАЛИЗАЦИИ СЕРВИСНОЙ И КОНТРОЛЬНОЙ ФУНКЦИЙ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В СИСТЕМЕ ЦИФРОВОГО ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ ГОСУДАРСТВА И ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ	127
3.1 Научно-методический подход к реализации сервисной функции налоговых органов с учетом современных реалий цифровой экономики.	127
3.2 Автоматизированная система контроля должников-банкротов «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»	143
3.3 Модель функционирования системы налогового администрирования в цифровой экономике	159
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	171
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	184
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Развитие науки и технологий обеспечивает прогресс во всех сферах и отраслях национальной экономики, а мировая глобализация и цифровизация - повсеместное развитие электронного правительства. Не является исключением и деятельность государственных органов власти и управления, в том числе в налоговой сфере. Налоговая система и реализация мер налоговой политики активно используют электронные сервисы и автоматизированные информационные технологии, что концептуально меняет парадигму налогового администрирования в целом, и реализации сервисной и контрольной функций налоговых органов, в частности.

Цифровизация налоговых отношений не только снижает административную нагрузку и обеспечивает быстроту и бесконтактность проведения операций, но и все более масштабно гарантирует защиту информационных данных, доверительность между налоговыми органами и налогоплательщиками.

В настоящее время цифровые платформы улучшают взаимодействие в системе налогового администрирования, обеспечивая эффективность деятельности налоговых органов, качество обслуживания налогоплательщиков. В этой связи исследование процесса реализации сервисной и контрольной функций налогового администрирования на базе цифровых технологий является актуальным и своевременным. Создано достаточно много удобных и электронных и он-лайн сервисов. Однако, новые модели, мировые тренды и внешние вызовы в области налогового администрирования определяют целесообразность развития и совершенствования отдельных его элементов в цифровой среде.

Степень научной разработанности проблемы. Налоговая система является старейшим инструментом косвенного государственного регулирования. Процесс ее формирования прошел достаточно тернистый

исторический путь, превращая ее элементы в современные аналитические инструменты и механизмы, обеспечивающие эффективное взаимодействие государства и налогоплательщиков. Налоговое администрирование в налоговой системе, как основной инструмент ее практической реализации, занимает особое место.

Теоретические и концептуальные вопросы становления и развития налогового администрирования в целом исследовали А.В. Аронов, М.Ш. Баснукаев, М.Р. Бобоев, Н.Г. Варакса, А.М. Воронов, О.В. Врублевская, Л.И. Гончаренко, А.З. Дадашев, Е.Г. Дедкова, Т.В. Игнатова, В.А. Кашин, В.А. Красницкий, А.В. Лобанов, С.И. Межерецкий, О.А. Миронова, М.В. Мишустин, А.Б. Паскачев, А.И. Пономарев, Л.В. Попова, И.А. Перонко, М.В. Романовский, Ф.Ф. Ханафеев и другие.

Деятельность налоговых органов, реализацию сервисной и контрольной функций изучали Г.С. Айтхожина, М. Аристархова, Г.Н. Карташова, Д.В. Крылов, И.А. Коростелкина, И.А. Маслова, В.В. Мороз, Е.А. Тулубенский, А. Шеина, А.Т. Щербинин.

Институциональные особенности развития налогового администрирования представлены в работах С.В. Истомина, Н.Н. Лебедевой, И.С. Вазарханова и других.

Зарубежный опыт налогового администрирования и мировую практику налогового контроля изучали Е.С. Вылкова, А.Н. Гамонина, Ю.А. Линовицкий, Ю.Л. Матюшенкова, М.С. Морозов, К.Л. Меских, Г.Н. Назарбекова, А.И. Новикова, А.Е. Панченко, Н.А. Попонова, Д.А. Савин, Н.Е. Соловьева, Е.А. Черкашина и другие ученые.

Цифровые аспекты налогового администрирования – современный тренд мировой экономики, этому вопросу уделяется значительное внимание в работах Е.Л. Гульковой, М.В. Карп, Е.Г. Лиманской, В.Е. Леонтьева, Т. Макуровой, М.В. Мишустина, Р.А. Петуховой и др.

Представленными учеными получены значительные научные результаты в области исследования цифровых механизмов контрольно-

проверочной деятельности налоговых органов и проведения информационно-разъяснительной работы. Однако, в контексте исследований современных трендов мирового развития этого недостаточно. Необходимо и дальше изучать теоретические, концептуальные, научно-методические и иные аспекты налогового администрирования в системе цифрового взаимодействия государства и экономических субъектов. Имеются проблемы в системности информационных сервисов и аналитических инструментов реализации сервисной и контрольной функций налогового администрирования.

Целью диссертационного исследования является исследование теоретических положений и разработка научно-методических рекомендаций по реализации сервисной и контрольной функций налогового администрирования в системе цифрового взаимодействия государства и экономических субъектов, позволяющих создать доверительную модель налоговых отношений и эффективную систему налоговых органов.

Для реализации поставленной цели необходимо выполнить следующие **задачи**:

- раскрыть сущность налогового администрирования, а также провести исследование мировой практики реализации современной концепции налогового администрирования;
- сформировать модель институционального механизма налогового администрирования;
- предложить интегральный показатель качества оказания государственных услуг в электронном виде в налоговой системе;
- провести группировку ключевых и индикативных показателей оценки эффективности контрольно-надзорной деятельности налоговых органов, дополнить ее группой параметров, характеризующих применение автоматизированных систем контроля;
- разработать механизм электронного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков;

- предложить автоматизированную систему контроля (АСК) должников-банкротов «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»;
- разработать автоматизированную модель функционирования системы налогового администрирования и ее элементов.

Объектом диссертационного исследования является налоговое администрирование как процесс управления налоговыми отношениями и соблюдения налогового законодательства всеми участниками отношений.

Предметом диссертационного исследования является организационно-экономическое взаимодействие между участниками налоговой системы (налоговыми органами и налогоплательщиками), в основу которого положены современные тренды цифровой экономики.

Область диссертационного исследования соответствует пп. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы», 2.5 «Налоговое регулирование секторов экономики» паспорта специальности ВАК РФ 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит (экономические науки).

Теоретической основой диссертационного исследования выступили концептуальные разработки по налоговому администрированию, налогам и налоговой системе, модели и инструменты налогового планирования и контроля, пособия и публикации ученых по оценке эффективности деятельности налоговых органов, правовые акты в области государственного регулирования налоговой системы.

Информационно-методическая основа диссертационного исследования характеризуется следующим. **Методы исследования** включают совокупность общих и частных приемов и инструментов, применение которых целесообразно при изучении налогового администрирования и разработке мер по совершенствованию сервисной и контрольной функций налоговых органов в контексте цифрового взаимодействия государства и экономических субъектов. В частности, в

процессе написания диссертации использовались методы анализа, синтеза, группировки, классификации, сравнения, графической интерпретации, табличной визуализации данных, а также статистические методы и инструменты построения моделей. Теоретическое обоснование положений научной новизны обеспечено авторскими моделями, системой показателей методикой их расчета. В качестве **информационной базы** использованы налоговая отчетность, законы, нормативные акты Правительства, приказы Минфина и ФНС, программные документы, публичная информация и авторские расчеты.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в обосновании теоретических элементов и разработке научно-методического подхода к реализации сервисно-ориентированного налогового администрирования, обеспечивающего трансформацию налоговой службы из фискального органа в сервисный, ориентированный на удовлетворение интересов налогоплательщиков.

Новые результаты диссертационного исследования, выносимые на защиту, формулируются следующим образом:

- на основе проведенного терминологического анализа, используя комплексный подход, с авторской позиции раскрыта сущность налогового администрирования, которое в современной экономической системе реализуется в трех плоскостях (нормативно-правового регулирования, властных (государственных) полномочий, институционального регулирования деятельности налоговых органов), а также проведено исследование мировой практики реализации современной концепции налогового администрирования, результаты которого определяют приоритетные направления совершенствования отечественной системы налогового администрирования;

- сформирована модель институционального механизма налогового администрирования, представляющего собой совокупность законов, норм, правил, типов поведения, отношений и взаимосвязей различных субъектов

экономической деятельности при развитом уровне технической и социальной инфраструктуры налогового администрирования;

- для анализа и оценки плановой и регулирующей деятельности налоговых органов в условиях цифровизации экономики предложен интегральный показатель качества оказания государственных услуг в электронном виде, показывающий среднее значение доли налогоплательщиков, удовлетворенных временем, доступностью, открытостью и понятностью оказания электронных государственных услуг в налоговой системе;

- проведена группировка ключевых и индикативных показателей оценки эффективности контрольно-надзорной деятельности налоговых органов, система индикативных показателей дополнена группой параметров, характеризующих применение автоматизированных систем контроля, анализ которых позволяет выявлять тенденции и динамику влияния автоматизации на качество работы налоговых органов и направления их дальнейшей модернизации, а также предложен аналитический регистр генерирования информации для оценки контрольно-проверочной деятельности налоговых органов посредством автоматизированной системы контроля по выделенным индикативным показателям;

- разработан механизм сервисно-ориентированного налогового администрирования, основанный на электронном взаимодействии налоговых органов и налогоплательщиков (применение электронных сервисов, автоматизированных информационных и контрольных систем ФНС России) с выделением проблем цифровизации налогового администрирования и комплекса мероприятий по их устранению;

- предложена автоматизированная система контроля (АСК) должников-банкротов «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства», основанная на он-лайн взаимосвязи налоговых органов, должников-банкротов и заинтересованных лиц, в которой налоговый орган выступает в роли контролера за процессом процедуры банкротства в части выявления и

предотвращения налоговых нарушений и ошибок в оформлении сделок и проведении торгов, а также осуществлении верификации данных об имуществе, торгах и должнике, идентификации и аутентификации для арбитражных управляющих и иных заинтересованных лиц в автоматическом режиме, а также разработаны показатели оценки эффективности АСК;

- разработана модель функционирования системы налогового администрирования и ее элементов, реализующаяся на единой автоматизированной информационной площадке и выступающая связующим звеном в процессах исполнения функций налоговых органов, на основе которой сформирована схема взаимодействия Центра налоговых агентов с налоговыми органами, налогоплательщиками и другими ведомствами с целью получения достоверной и оперативной информации, налаживанию доверительных отношений и увеличения налоговых доходов бюджета.

Теоретическая значимость диссертационной работы заключается в обосновании сущности налогового администрирования, которое в современной экономической системе реализуется в трех сформулированных в работе плоскостях, систематизации концептуальных основ налогового администрирования зарубежных стран и возможности их переложения на отечественную систему налогового администрирования, а также в разработке модели институционального механизма налогового администрирования. Автором предложен и теоретически обоснован механизм сервисно-ориентированного налогового администрирования, основанный на электронном взаимодействии налоговых органов и налогоплательщиков.

Практическая значимость диссертационной работы обеспечивается авторскими предложениями относительно оценки эффективности:

- электронного правительства в налоговой сфере (интегральный показатель качества оказания услуг);
- контрольно-проверочной деятельности налоговых органов (группа индикаторов, характеризующих применение автоматизированных систем контроля).

Предложенная в диссертационном исследовании автоматизированная система контроля должников-банкротов «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства», основанная на онлайн-взаимосвязи налоговых органов, должников-банкротов и заинтересованных лиц, может найти широкое практическое применение в деятельности налоговых органов.

Достоверность и обоснованность выводов и предложений диссертационного исследования обеспечивается изучением категориального аппарата, сущности и значения налогового администрирования в цифровой экономике, оценкой и анализом научных публикаций, нормативных актов, информационных материалов и статистических налоговых данных, внутренней непротиворечивостью и логикой содержания работы, корректностью применения методического инструментария.

Положения диссертационного исследования в части теоретического обоснования сущности налогового администрирования в цифровой экономике используются в учебном процессе ФГБОУ ВО «Чеченский государственный университет» при подготовке учебных программ по дисциплинам «Налоговое администрирование», «Налогообложение отдельных видов деятельности» и др.

Апробация результатов диссертационного исследования. Теоретические выводы и положения, научно-методические рекомендации и практические результаты автор докладывал на *Международных* научных и научно-практических конференциях «Совершенствование налогообложения как фактор экономического роста» (г. Махачкала, 2015 г.), «Social and Cultural Transformations in the Context of Modern Globalism» (г. Грозный, 2018 г.), «The European Proceedings of Social & Behavioural Sciences EpSBS» (г. Грозный, 2019 г.), «Анализ факторов пространственного развития территории: национальные и международные стратегические приоритеты» (г. Орел, 2019 г.) и *Всероссийских* научно-практических конференциях «Налоговая политика Российской Федерации на современном этапе:

проблемы разных уровней» (г. Пятигорск-Махачкала, 2015 г.), «Новая экономика: институты, инструменты, тренды» (г. Орел, 2019 г.).

Система индикативных показателей, характеризующих применение автоматизированных систем налогового контроля, и автоматизированная система контроля должников-банкротов «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства», основанная на онлайн-взаимосвязи налоговых органов, должников-банкротов и заинтересованных лиц, представлены на рассмотрение в налоговые органы Управления ФНС России по Чеченской Республике.

Публикации. Теоретические выводы и научно-методические рекомендации, полученные по результатам проведенного исследования, опубликованы в научных журналах и материалах конференций. Автор имеет 18 публикаций, из них 1 статья в материалах конференций, индексируемых в Web of Science, 8 статей в журналах, рекомендованных ВАК России.

Объем и структура диссертации. Работа имеет классическую структуру, включает введение, три главы, заключение, список литературы, состоящий из 142 источника, и 2 приложения. Общий объем диссертации 220 страниц, включающих 20 таблиц, 45 рисунков.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ МЕХАНИЗМОВ И ИНСТРУМЕНТОВ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКЕ

1.1 Экономические характеристики и сущностные особенности налогового администрирования

Анализ содержания дефиниции налогового администрирования закономерно начать с определения его основных экономических характеристик.

Понятие налогового администрирования давно и надолго поселилось на страницах научных исследований, в нормативно-правовых актах, в политических и экономических дискуссиях. При всем многообразии использования данной дефиниции экономическое содержание представленного понятия неоднозначно. От того насколько полно будет дана экономическая характеристика налогового администрирования будет зависеть реализация налоговой политики государства, функционирование налоговой системы в целом и дальнейшие меры по повышению эффективности налогового администрирования.

Исследование сущностных особенностей налогового администрирования неизбежно сталкивается с различными вариантами использования сочетаний слов «администрирование», «налог», «налогообложение», таких как «налоговое администрирование», «администрирование налогов», «администрирование налоговой системы», «администрирование в налоговой сфере» и так далее. В своей работе мы исходим из четкого формулирования конкретной дефиниции «налоговое администрирование». Исследуя различные источники, где приводится определение данного понятия, можно прийти к выводу, что первоначально его использовали в своих работах отечественные ученые, экономисты, юристы, эксперты для обоснования практического применения данного определения при описании функционирования налоговой системы и

разработки направлений ее совершенствования. В частности в 1997 году в своей работе Оспанов М.Т. указал на то, что налоговое администрирование, включает комплекс мер по оптимизации структуры налогов, совершенствованию механизма их взимания, налогового учета и отчетности, контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов, соблюдением законодательства.¹

В своей статье, вышедшей в 2000 году, Перонко И.А. и Межерецкий С.И.² рассматривают налоговое администрирование как систему управления государством налоговыми отношениями.

В это же время выходит учебник «Налоги и налогообложения» под редакцией М. В. Романовского и О.В. Врублевской³, в котором целый раздел посвящен управлению налогообложением и налоговому администрированию. Здесь авторы определяют налоговое администрирование как частную подсистему управления налогообложением, в виде разработки мероприятий, реализующих фискальную и регулирующие функции налогов, которым занимаются преимущественно налоговые органы и Министерство финансов.

В 2002 году из печати вышел Большой толковый словарь налоговых терминов и норм, в создании которого участвовали такие видные ученые в налоговой сфере как А.Б. Паскачев, В.А. Кашин, М.Р. Бобоев.⁴ В своем совместном труде они раскрыли содержание налогового администрирования в широком и в узком смысле. В первом случае налоговое администрирование - это система управления налоговым процессом в целом. Во втором под налоговым администрированием понимают управление деятельностью налоговых органов по осуществлению налогового контроля и сбора налогов.

¹ Оспанов, М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений [Текст] / М.Т. Оспанов // СПб: УЭФ, 1997. 488 с.

² Перонко, И.А. Методы и формы налогового администрирования [Текст] / И.А. Перонко // Налоговый вестник. 2000. №11. С. 9-12.

³ Романовский М.В., Врублевская О.В. Налоги и налогообложение [Текст] / М.В. Романовский, О.В. Врублевская // под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. - СПб.: Питер, 2000.- 334 с.

⁴ . Паскачев А.Б., Кашин В.А., Бобоев М.Р. Большой толковый словарь налоговых терминов и норм [Текст] / А.Б. Паскачев, В.А. Кашин, М.Р. Бобоев // Гелиос-АРВ, 2002. 776 с.

В этом же году выходит книга «Налоговый контроль: вопросы теории», в которой ее автор О.А. Ногина дает определение налоговому администрированию как комплексу мер, направленных на полную и своевременную уплату всех налогов в максимальном объеме при минимальных издержках.⁵ Здесь впервые делается попытка дать определению налогового администрирования экономическое наполнение, то есть связать такие показатели как объем собранных налогов и издержки.

В 2002 году выходит учебное пособие «Налоговое администрирование в Российской Федерации», авторы которого А.З. Дадашев, А.В. Лобанов, указывают на то, что налоговое администрирование – это организационно-управленческая система реализации налоговых отношений, которая включает совокупность форм и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему России. Тем самым выделяя налоговое администрирование в отдельную научную категорию, которой характерны свои формы и методы.⁶

В 2004 году Буздалина О.Б. в своей статье высказывает мнение о том, что понятие «налоговое администрирование» включает в себя ряд мер, направленных на максимально возможный сбор налогов при минимизации затрат, включая бремя, возлагаемое на налогоплательщика.⁷

За период 2005-2006 г. целый ряд ученых в своих научных работах представляют свои суждения по определению и сферам применения понятия налогового администрирования. В частности Л.И. Гончаренко исходит из того, что налоговое администрирование выступает частью управления налоговыми отношениями, организационно представленными налоговой системой.⁸

⁵ Ногина, О.А. Налоговый контроль: вопросы теории [Текст] / О.А. Ногина // СПб. 2002. - 160 с.

⁶ Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации [Текст] / А.З. Дадашев, А.В. Лобанов // М.: Книжный мир, 2002.- С.4-5.

⁷ Буздалина, О.Б. Усиление налогового администрирования [Текст] / О.Б. Буздалина // Все о налогах.2004. №5. С. 60-63.

⁸ Гончаренко Л.И., Анашкин А.К. Налоговое администрирование: лучше быть, чем казаться [Текст] / Л.И. Гончаренко, А.К. Анашкин // Ваш налоговый адвокат. 2005 №5. С.33-37.

М.В. Мишустин в своей монографии определяет, что налоговое администрирование есть осуществляемое бюрократией как организационной формой рационально-правовой власти управление системой организации отношений между налогоплательщиками и органами управления, заключающееся в контроле за соблюдением норм и правил, регулирующих налоговые отношения и их технологию.⁹

При этом он говорит о том, что понятие «налоговое администрирование» в широком смысле охватывает множество направлений деятельности и регулирования налоговой системы государства, таких как: правомочия органов власти, права и обязанности налогоплательщиков и полномочия налоговых органов, процедуры налогового контроля, ответственность за налоговые правонарушения, процедуры обжалования решений и действий налоговых органов и другие основные понятия, используемые в налоговом законодательстве. В более узком смысле термин «налоговое администрирование» по его мнению, представляет собой организацию налоговых органов и используемые ими методы осуществления своей деятельности.

Л.Я. Абрамчик в своей статье делает допущение о том, что налоговое администрирование можно рассматривать как своеобразный механизм управления в налоговой сфере, характеризующий деятельность налоговых органов по обеспечению своевременной и полной уплаты налогоплательщиками в бюджеты налогов, сборов и иных обязательных платежей.¹⁰

А.Г. Иванов в своей работе не делает различия между понятием «налоговое администрирование» и «администрирование налогов». При этом администрирование налогов, по его мнению, это регламентированная законами и другими правовыми актами организационная, управленческая

⁹ Мишустин, М. В. Информационно-технические основы государственного налогового администрирования в России [Текст] / М. В. Мишустин // монография. М.: ЮНИТ-ДАНА, 2005, 160 с.

¹⁰ Абрамчик, Л.Я. Налоговое администрирование в системе финансового контроля [Текст] / Л.Я. Абрамчик // Финансовое право. 2005. №6. С. 11-14.

деятельность уполномоченных государственных органов и других уполномоченных законами субъектов по обеспечению возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности и обеспечения поступления налогов в бюджетную систему Российской Федерации.¹¹

О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев в учебном пособии характеризуют налоговое администрирование как систему управления налоговыми отношениями, координирующую деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики.¹²

Закономерно, что такой интерес со стороны научного сообщества должен был найти отклик и на уровне государственных органов власти и в июле 2006 году был принят Федеральный закон №137-ФЗ¹³, который внес изменения в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации. Исходя из формулировки, используемой в названии документа, эти изменения были введены в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования, таким образом, связав законодательно установленную систему налогов и сборов Российской Федерации с налоговым администрированием.

Это в свою очередь, дало новый виток обсуждения понятия налогового администрирования в научных кругах.

В учебном пособии «Налоговое администрирование в Российской Федерации» авторы Пономарев А.И., Игнатова Т.В. исходят из того, что налоговое администрирование представляет собой комплексное понятие, к определению которого необходимо применять системный подход, в связи с чем, в теории и на практике в настоящее время его содержание имеет

¹¹ Иванов, А. Г. Понятие администрирование налогов [Текст] / А. Г. Иванов // Финансовое право. №9. 2005.

¹² Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование: [Текст] / О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев // учеб. пособие. М.: Омега-Л, 2005. 222 с.

¹³ Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61787/.

широкое значение: от процесса управления налоговой системой до контрольной деятельности налоговых органов.¹⁴

Иванова Е.А. в своей работе исходит из того, что налоговое администрирование представляет собой комплекс мероприятий налогового контроля по недопущению и пресечению возможных налоговых правонарушений, систему мер по обеспечению прав налогоплательщиков и, в то же время, создание для них максимально комфортных условий функционирования, способствующих осуществлению хозяйственной деятельности и удобства уплаты налогов и сборов.¹⁵

А.В. Аронов, В.А. Кашин в учебном пособии «Налоговая политика и налоговое администрирование» приводят следующее определение налогового администрирования: «налоговое администрирование представляет собой совокупность методов, приемов и средств информационного обеспечения, посредством которых органы власти и управления придают функционированию налогового механизма заданное законом направление и координируют налоговые действия при существенных изменениях в экономике и политике».¹⁶

В 2007 году на заседании Правительства Российской Федерации были одобрены «Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008 – 2010 гг.» (протокол от 2 марта 2007 г. № 8), где отдельный раздел посвящен совершенствованию налогового администрирования.¹⁷

В 2007 году в своей статье Т.Н. Клементьева затрагивает правовой аспект в определении налогового администрирования характеризуя его как

¹⁴ Пономарев А.И., Игнатова Т.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации [Текст] / А.И. Пономарев, Игнатова Т.В. // М.: (учебное пособие). Финансы и статистика, 2006. 288 с.

¹⁵ Иванова, Е.А. Роль налогового контроля в механизме регулирования системы налогового администрирования. Актуальные проблемы совершенствования учетно-аналитической, аудиторской и контрольной деятельности [Текст] / Е.А. Иванова // Абакан: ХГУ им. Н.Ф. Катанова, 2006. 150 с.

¹⁶ Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование [Текст] / А.В. Аронов, В.А. Кашин // учеб. пособие. М.: Экономист, 2006.188 с.

¹⁷ «Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008 – 2010 гг.» Одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. № 8), где отдельный раздел посвящен Совершенствованию налогового администрирования [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://pdf.knigi-x.ru/21raznoe/>.

урегулированную нормами права деятельность государственных уполномоченных органов в налоговой сфере, направленную на реализацию эффективной налоговой политики.¹⁸

В 2008 году распоряжением Правительства РФ была утверждена Концепция долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 г.¹⁹, где в I разделе «Стратегические ориентиры долгосрочного социально-экономического развития» в п.4 «Направления перехода к инновационному социально ориентированному типу экономического развития» при переходе от экспортно-сырьевой к инновационной модели экономического роста в качестве одного из направлений рассматривается создание высококонкурентной институциональной среды, стимулирующей предпринимательскую активность и привлечение капитала в экономику, в том числе отказ от повышения совокупной налоговой нагрузки в экономике и снижение издержек, связанных с исполнением обязанностей по уплате налогов.

В этом же году в трехтомнике «Налоговое администрирование. Основные итоги реформы» Золотарева А.Б. говорит о том, что налоговое администрирование представляет собой комплекс процедур и мероприятий, обеспечивающих реализацию государством управленческой функции в налоговой сфере.²⁰ А Красницкий В.А. опять возвращает понятие налогового администрирования в систему управления налоговыми отношениями, основная задача которой состоит в выработке новых форм налоговых отношений, адекватных состоянию производительных сил.²¹

¹⁸ Клементьева, Т. Н. Некоторые вопросы налогового администрирования [Текст] / Т.Н. Клементьева // Финансовое право. №9. 2007.

¹⁹ Концепция долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 г. (распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р) [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82134/.

²⁰ Золотарева, А.Б. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы [Текст] / А.Б. Золотарева // Институт экономики переходного периода. М.: ИЭПП, 2008. Т. 1.

²¹ Красницкий, В.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования [Текст] / В.А. Красницкий // М.: Финансы и статистика, (монография). 2008. 168 с.

Федеральный закон от 27 июля 2010 г. №229-ФЗ²² вносит изменения в часть первую и часть вторую налогового кодекса Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования. В данном документе прописаны изменения, вносимые в часть первую и в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также в Бюджетный кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, Федерального закона от 18 июля 2006 года N 109-ФЗ «О миграционном учете иностранных граждан и лиц без гражданства в Российской Федерации». Однако сам термин «налоговое администрирование» в содержание документа не используется, то есть нет прямого указания на то, что объединяет или на что нацелено данное понятие.

В 2010 году в своем диссертационном исследовании М.Н. Кобзарь-Фролова определяет определяется налоговое администрирование как деятельность налоговых органов и их должностных лиц, направленная на своевременную и полную уплату налогоплательщиками налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджет государства.²³

В 2011 году в своем диссертационном исследовании Кузьмин М.А. исходит из того, что налоговое администрирование - это комплексная система организации и регулирования налогового инструмента, направленная на повышение эффективности налоговой системы и стабильного поступления доходов в бюджетную систему Российской Федерации посредством разработки и применения конкретных норм, правил и технологий налоговых отношений. Здесь же предложено закрепить положение, что основой системы налогового администрирования является

²² Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» // СЗ РФ.2010. № 3. Ст. 4198 [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103118/.

²³ Кобзарь-Фролова, М.Н. Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой диалектологии [Текст] / М.Н. Кобзарь-Фролова // автореферат диссертации докт. Юрид. Наук.-М., 2010. – 6 с.

налоговый контроль как система обеспеченных правовым образом действий государства в лице уполномоченных органов по поводу обеспечения законности в сфере налоговых отношений.²⁴

2012 год охарактеризовался возвратом к управленческой природе понятия «налоговое администрирование». В учебнике «Налоги и налогообложение» И.А. Майбуров говорит о том, что налоговое администрирование – это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми органами и иными органами налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов.²⁵ В это же время выходит учебник В.Г. Панскова, в котором делается предположение, что налоговое администрирование можно определить как управленческую деятельность государства и местных органов по налоговому планированию, формированию и совершенствованию системы налогов и сборов, контролю за соблюдением налогового законодательства и прав и обязанностей участников налоговых отношений.²⁶

В 2012 году в статье В.В. Мороз предполагается, что налоговое администрирование представляет собой реализацию управляющим субъектом своих управленческих функций в сфере налогообложения. И уже предлагается следующая формулировка. «Налоговое администрирование» – это деятельность уполномоченных органов власти, связанная с осуществлением функций налогового контроля и привлечения к ответственности за налоговые правонарушения виновных лиц.²⁷

В свою очередь А.М. Воронов выделяет две трактовки налогового администрирования – в широком и узком смысле. В узком смысле налоговое

²⁴ Кузьмин, М.А. Развитие концепции налогового администрирования в Российской Федерации [Текст] / М.А. Кузьмин // автореферат диссертации канд. экон. наук. СПб., - 2011.

²⁵ Майбуров, И.А. Налоги и налогообложение: [Текст] / И.А. Майбуров // учеб. Для студентов вузов под ред. 5-е изд., перер. и доп. М., 2012. 88 с.

²⁶ Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: [Текст] / В.Г. Пансков // учеб. для бакалавров. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2012 С. 241-242.

²⁷ Мороз, В. В. Сущность и основные формы налогового администрирования [Текст] / В. В. Мороз // Бизнес в законе. 2012. №5. С.139-143.

администрирование – это совокупность действий, а точнее деятельность должностных лиц государственных органов исполнительной власти в области налоговых правоотношений. Налоговое администрирование в широком смысле предполагает управление налоговыми правоотношениями с помощью проведения определенной государственной финансово-экономической политики, с учетом ответственности за порученное дело, при непосредственном участии специальных государственных органов.²⁸

В июле 2013 г. Президентом Российской Федерации был подписан Федеральный закон №248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» в котором напрямую не говорится о налоговом администрировании, но анализ содержания документа говорит о том, что характер изменений как раз свидетельствует о совершенствовании налогового администрирования.²⁹

В 2014 году выходит статья Т.А. Ефремовой где налоговое администрирование рассматривается как совокупность организационных действий уполномоченных государственных органов по управлению налоговыми отношениями и налоговым производством в целях формирования новой эффективной налоговой среды, обеспечивающей удовлетворение потребностей государства по устойчивому наполнению бюджетной системы налоговыми платежами, созданию благоприятных налоговых условий для юридических и физических лиц, воспитанию налоговой культуры и самодисциплины налогоплательщиков.³⁰ А Рамазанова Б.К. добавляет к организационным действиям еще и экономическую

²⁸ Воронов, А.М. Налоговое администрирование: административно-правовой аспект [Текст] / А.М. Воронов // Вопросы экономики и права. 2012. №10.

²⁹ Федеральный закон от 23 июля 2013 г. №248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_149699/.

³⁰ Ефремова, Т. А. Функции и методы налогового администрирования: экономическое содержание, особенности применения [Текст] / Т.А. Ефремова // Журнал. Налоги и налогообложение. - № 6 – 2014. С. 588-595.

составляющую, и предлагает следующее определение «Налоговое администрирование – совокупность организационно-экономических отношений в сфере налогообложения, основанных на нормативно-правовом регулировании в системе установления, введения, взимания налогов и сборов, налогового контроля за соблюдением налогового законодательства, ответственности в области налогов и сборов, защиты прав налогоплательщиков».³¹

В 2015 году Казова З.М. в своей статье говорит о том, что налоговое администрирование – это деятельность уполномоченных органов управления, главным образом ФНС РФ и его территориальных органов, частично МФ РФ, Федеральной таможенной службой РФ, направленная, прежде всего, на обеспечение и реализацию контроля за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых отношений. При этом налоговое администрирование по содержанию включает в себя не только контрольные действия налоговых органов.³²

Систематизация формулировок понятия «налоговое администрирование» позволяет выделить 4 крупных направления исследования данного определения:

Первое направление объединяет в себе определения, основанные на том, что налоговое администрирование включает в себя комплекс мер, процедур мероприятий, методов, приемов, средств информационного обеспечения направленных на соблюдение налогового законодательства.

Второе направление объединяет в себе определения налогового администрирования как системы или подсистемы управления налоговыми отношениями.

В третьем направлении объединены определения налогового администрирования, представленные как комплексные понятия

³¹ Рамазанова, Б. К. Экономические науки: Теория и практика общественного развития [Текст] / Б. К. Рамазанова // - № 1. – 2014.

³² Казова, З.М. Налоговое администрирование и налоговый контроль [Текст] / З.М. Казова // Научные известия. 2015. № 1. С. 81-85.

организационно-управленческих, организационно-экономических отношений в сфере налогообложения.

Четвертое направление объединяет в себе понятия налогового администрирования, в которых делается упор на деятельность государственных уполномоченных органов в налоговой сфере.

На рисунке 1.1 представлен комплексный подход к систематизации формулировок понятия «налоговое администрирование».

На протяжении всего исследуемого периода начиная с 2001 года вопросы дальнейшего совершенствования налогового администрирования рассматривались в бюджетных посланиях президента РФ Федеральному Собранию «О бюджетной политике на 2002 год»³³ и все последующие периоды, вплоть до 2014-2016 гг., а в последствии с 2007 года, в соответствии с принципами среднесрочного финансового планирования, в Основных направлениях налоговой политики в Российской Федерации на трехгодичные плановые периоды.

Проанализировав наиболее распространенные понятия налогового администрирования, встречающиеся в научной литературе и опираясь на законодательную основу его использования, можно сделать вывод, что налоговое администрирование реализуется в трех плоскостях. В плоскости законодательного установления перечня налогов и сборов, а также принципов налогообложения, в плоскости определения полномочий органов власти в налоговой сфере, и в плоскости определения задач, функций, полномочий, прав и обязанностей в деятельности налоговых органов.

³³ Бюджетное послание президента РФ федеральному собранию «О бюджетной политике на 2002 год» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_99072/6145c225b12c8f7cdaaba07267c8b6f0c350c34b/

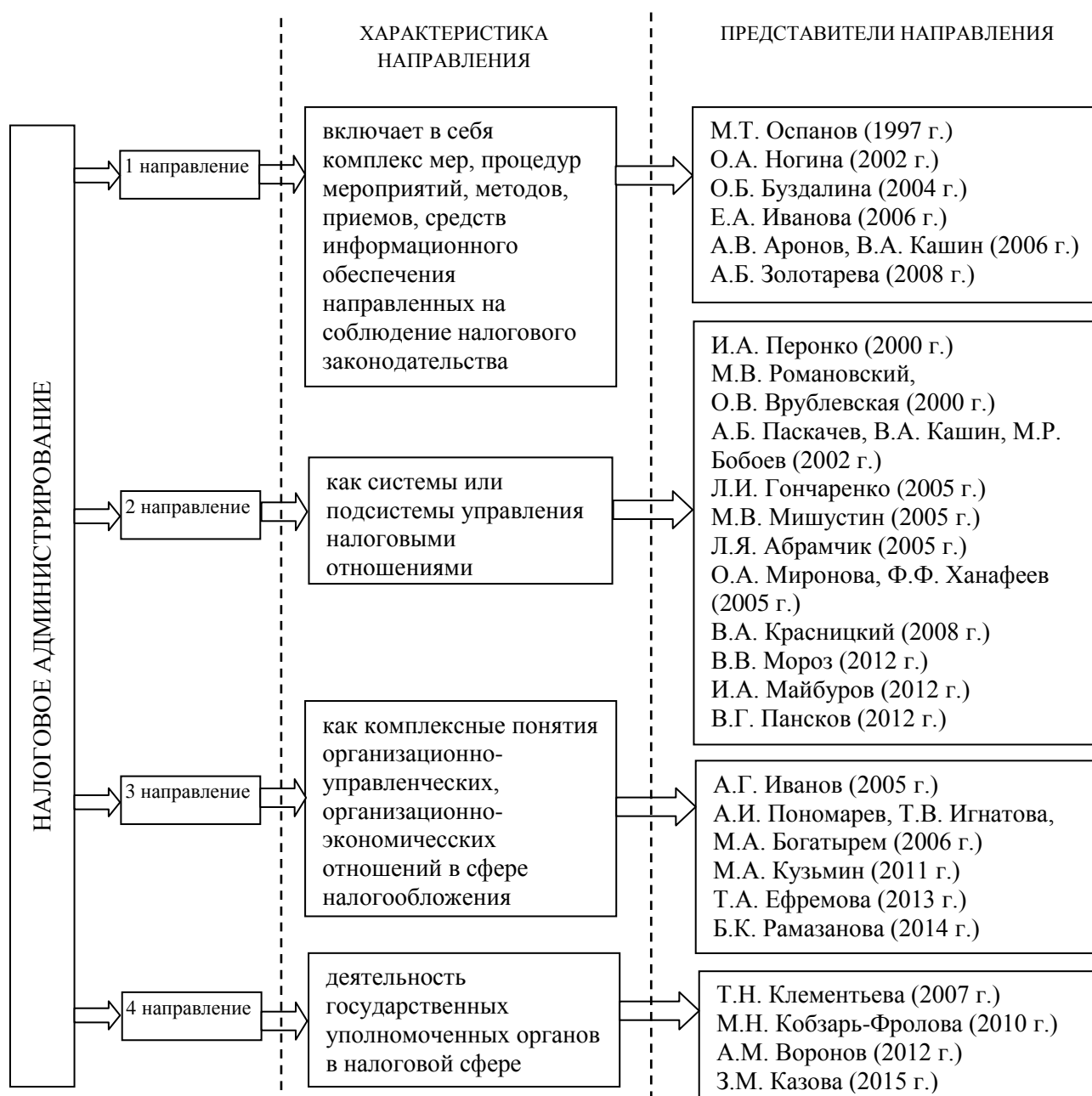


Рисунок 1.1 - Направления исследования понятия «налоговое администрирование»

При этом, именно в исследовании налогового администрирования в плоскости определения задач, функций, полномочий, прав и обязанностей в деятельности налоговых органов, заслуживает рассмотрения совокупность норм и правил взаимодействия в налоговой сфере по контролю и надзору за соблюдением налогового законодательства.

Налоговое администрирование представляет собой организационно-экономическое взаимодействие между участниками налоговой сферы по взиманию законодательно установленных налогов и сборов.

Объектом налогового администрирования выступают отношения между системой органов контроля за соблюдением налогового законодательства Российской Федерации и налогоплательщиками.

Экономическое содержание налогового администрирования, как показатель деятельности органов контроля за соблюдением налогового законодательства, может использоваться для оценки реализации налоговой политики государства на международном уровне.

Экономические характеристики дают представление о трудовых затратах, расходов материальных ресурсов на реализацию функций налогового администрирования. Экономическая характеристика применяется при оптимизации деятельности налоговых органов для реализации функций налогового администрирования и может использоваться для сравнения с зарубежными системами налогового администрирования.

1.2 Современная концепция налогового администрирования: мировая практика и отечественный опыт

Использование в российской практике политического управления такого документа как концепция оказывает существенное влияние на восприятие смысла проводимой государством политики, а соответственно на качество управленческого процесса.

В мировой практике политического управления концепции используются для отражения идеи, системы взглядов, представлений, замыслов в деятельности и путей решения в определенной сфере государственного управления. В случае концепции налогового администрирования, будем рассматривать профессиональную деятельность

уполномоченных органов власти в налоговой сфере в совокупности функционирования институциональной системы налогового администрирования.

В Российской Федерации на налоговые органы ложится основная нагрузка по осуществлению мероприятий налогового администрирования. Часть функций налогового администрирования реализуется государственными внебюджетными фондами, финансовыми органами, таможенными и правоохранительными органами.

В соответствии с Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года³⁴ в IV разделе «Развитие экономических институтов и поддержание макроэкономической стабильности», во 2 пункте «Долгосрочные приоритеты денежно-кредитной и бюджетной политики» третьим приоритетным направлением достижения целей макроэкономической политики выступает усиление стимулирующего влияния налоговой системы на развитие экономики при одновременном устойчивом выполнении фискальной функции. При этом механизмы налоговой политики, в том числе администрирования налогов и сборов, должны предусматривать упрощение налоговой системы, снижение издержек налогоплательщиков, связанных с исполнением налогового законодательства, стимулировать перемещение финансовых центров и центров прибыли корпораций из стран с пониженным налогообложением в Россию.

Исследование мировой практики реализации современной концепции налогового администрирования будет способствовать выявлению приоритетных направлений совершенствования системы налогового администрирования в России, что в свою очередь будет являться стимулом для формирования доверительного отношения к налоговым органам и к государству в целом.

³⁴ Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р (ред. от 28.09.2018) «О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года» (вместе с «Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года»)

В нашем исследовании особую актуальность имеет сравнительный анализ концептуальных основ налогового администрирования в зарубежных странах, таких как Германия, Франция, США, Австралия, исходя из рассмотрения критериев характеризующих направления их формирования, в сравнении с реализующимися в РФ. Выбор таких стран как Германия, Франция, США и Австралия обусловлен сопоставимостью используемых ими систем налогообложения.

Сравнение концептуальных основ налогового администрирования может основываться на ряде критериев. Для целей настоящего исследования под соответствующими критериями понимаются те критерии, которые могут оказать влияние на формирование эффективной системы налогового администрирования в Российской Федерации, а также на возможности дальнейшего развития международного сотрудничества в сфере противодействия уклонению от уплаты налогов в общемировом масштабе. Приведенная ниже характеристика позволяют идентифицировать структуру реализации контрольной функции налогового администрирования, которая отвечает за обеспечение исполнения налогового законодательства. Это важно для дальнейшей трансформации взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков (Таблица 1.1)

В мировой практике встречаются различные варианты организации налогового администрирования. В системе государственного управления зарубежных стран используются специализированные структуры управления, составляющие систему органов налогового администрирования. В их число входят органы, отвечающие за разработку и изменение налогового законодательства, органы обеспечивающие непосредственную реализацию налогового законодательства на каждом уровне налоговой системы и органы контролирующей реализацию налогового законодательства.

Таблица 1.1 - Характеристика концептуальных основ налогового администрирования зарубежных стран

Критерии\Страны	Германия	Франция	США	Австралия
1	2	3	4	5
Финансовые органы, в структуру которых входят налоговые органы	Федеральное министерство финансов. На уровне федеральных земель действуют министерства финансов федеральных земель, которые федеральному министерству финансов неподотчетны	Министерство экономики и финансов ³⁵	Министерство финансов	-
Статус налоговых органов	структурные подразделения финансовых органов			самостоятельные
Органы, осуществляющие функции налогового контроля осуществляют	Федеральное налоговое управление	Главное управление государственных финансов	Служба внутренних доходов	Налоговое управление
Основной источник налогового права	Основной Закон (Конституция) и Положением о платежах. Почти для каждого налога существует свой закон ³⁶	Единый налоговый кодекс	Налоговый кодекс	Конституция ³⁷ . Существует несколько законодательных актов, каждый из которых устанавливает и регулирует один объект налога
Административная централизация сбора деклараций и управления средствами платежа, принудительного взыскания и контроля больших предприятий	отсутствует	присутствует	присутствует	присутствует

³⁵ Le portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics <https://www.economie.gouv.fr/ministeres#>

³⁶ http://www.ets.ru/images/termin/nalog/Nalog_1-primer1-12pp.pdf

³⁷ Australian Taxation Law: Legislation http://unimelb.libguides.com/australian_taxation_law/starting#s-lg-box-wrapper-15053266

Продолжение таблицы 1.1

1	2	3	4	5
Институт предварительного налогового регулирования ³⁸	процедура рескрипта ограничена консультацией налогоплательщиков по вопросам налога на зарплату, таможенных сборов или оценки фактических ситуаций в связи с проведением фискального контроля. Не накладываются ограничений на суд.	фискальный рескрипт. Предварительное регулирование может касаться фактических обстоятельств хозяйственных операций	предметом предварительного налогового решения могут быть только вопросы применения или интерпретации налогового законодательства,	предметом предварительного налогового решения могут быть только вопросы применения или интерпретации налогового законодательства
Специализированные посредники в налоговой сфере	налоговые консультанты	консультации по налогообложению дают юристы и бухгалтеры ³⁹	специализированные фирмы - налоговые агенты	специализированные фирмы - налоговые агенты
Система оценки работы налоговых инспекторов	система балльной оценки работы налоговых инспекторов, осуществляющих контрольные проверки	оценка работы подразделений и сотрудников налоговых органов на базе четких критериев	камеральные проверки проводятся налоговыми аудиторами. Выездные проверки проводят налоговые инспекторы, которые по сравнению с налоговыми аудиторами являются более опытными и квалифицированными специалистами	-
Характер проведения проверки	внезапные проверки (без предупреждения) проводятся только специальными подразделениями финансовых органов по налоговым расследованиям	проверка по предварительному уведомлению налогоплательщика	проверка по предварительному уведомлению налогоплательщика	проверка по предварительному уведомлению налогоплательщика
Сроки контроля на месте	отсутствует ограничение срока контроля на месте	проверки проводятся в определенные сроки	отсутствует ограничение срока контроля на месте	отсутствует ограничение срока контроля на месте ⁴⁰

³⁸ Способы устранения неблагоприятных налоговых последствий на примере отдельных институтов зарубежного налогового права <http://nalogoved.ru/art/1207.html>

³⁹ Матюшенкова Ю.Л. Зарубежный опыт оказания помощи налогоплательщикам. «Налоговый вестник». 2000, N 9. С. 151

⁴⁰ Тулубенский Е.А. Налоговые проверки: опыт и перспективы правового регулирования, 2007 <https://ppt.ru/news/37906>

Продолжение таблицы 1.1

1	2	3	4	5
Критерии отнесения к крупным налогоплательщикам	критерий по выручке варьируется по отраслям	критерии по выручке, а также все компании, в которых крупный налогоплательщик владеет более чем 50 % доли в уставном капитале ⁴¹	а) стоимость активов свыше 10 млн. долл.; б) высокодоходные граждане ⁴²	австралийские государственные и иностранные компании с общим доходом 100 миллионов долларов или более; частные юридические лица-резиденты в Австралии с общим доходом 200 миллионов долларов или более; корпоративные группы с оборотом 250 миллионов долларов США и более ⁴³
Надзор за качеством работы налоговых органов	Федеральная счетная палата	-	Управление казначейства по контролю по администрированию налогообложения ⁴⁴	Федеральное казначейство
Ведомства, отвечающие за проведение расследований налоговых преступлений	Финансовые органы занимаются и возбуждением уголовных дел по налоговым преступлениям (органов финансового сыска, налоговой полиции)	Специальный отдел национальной дирекции налоговых расследований	СВД осуществляет функции налоговой полиции	Финансовые органы занимаются и возбуждением уголовных дел по налоговым преступлениям

В зарубежных государствах используются разнообразные формы организации налоговых органов. В одних государствах налоговые органы являются структурными подразделениями финансовых органов, а в других обладают самостоятельным статусом.

К странам, где налоговые органы являются структурным подразделением финансовых органов, относятся Франция, Германия и США.

⁴¹ Новикова А. И. Сравнительный анализ отечественного и зарубежного опыта в области налогового администрирования на примере Франции [Текст] // Экономика, управление, финансы: материалы II Междунар. науч. конф. (г. Пермь, декабрь 2012 г.). - Пермь: Меркурий, 2012. - С. 24-26. - URL <https://moluch.ru/conf/econ/archive/57/3086/>

⁴² Лыкова Л.Н. Налоговые системы зарубежных стран. 2013 <https://studme.org>

⁴³ Large business/ <https://www.ato.gov.au/business/large-business/>

⁴⁴ Соловьева Н.Е., Черкашина Е.А., Панченко А.Е. Анализ опыта организации системы налогового администрирования в США и Германии // Экономика и современный менеджмент: теория и практика: сб. ст. по матер. XXXIX междунар. науч.-практ. конф. № 7(39). – Новосибирск: СибАК, 2014.

Во Франции Министерство экономики и финансов осуществляет политику правительства в области экономики и финансов. В его обязанности в частности входит вопросы контроля реализации налогового законодательства. Функции администрирования налоговой системы в целом реализует Главное управление государственных финансов (DGFIP), которое входит в структуру Министерство экономики и финансов Франции.

Основные задачи Главного управления государственных финансов (DGFIP) Франции в отношении налогообложения заключаются в следующем: установление налогов и контроль налоговых деклараций. В состав Главного управления государственных финансов Франции входит отдел налогового законодательства, который разрабатывает законодательные и нормативные положения фискального характера, а также общие инструкции, необходимые для их применения.⁴⁵ Налоговый контроль во Франции осуществляется структурами, компетенция которых, определяется географическими критериями и оборотом предприятий, которые надо проверять.

Если рассматривать систему органов, осуществляющих налоговую политику и контроль в сфере налогообложения Германии, то она определяется особенностями федеративного устройства государства. На федеральном уровне эти органы представлены Федеральным министерством финансов Германии. Функции налогового контроля в Германии осуществляет Федеральное налоговое управление. За налоговое управление здесь отвечают региональные власти.

На уровне федеральных земель в Германии действуют министерства финансов федеральных земель, которые федеральному министерству финансов неподотчетны. В сфере ведения земель находятся вопросы, связанные с начислением и уплатой налогов, распределяемых между федеральным бюджетом и бюджетами земель (общин) либо полностью зачисляемых в бюджеты земель (общин). Первая группа налогов

⁴⁵ Le portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics <https://www.economie.gouv.fr/ministeres#>

администрируется министерствами финансов земель по поручению федерации. На уровне городов и районов, входящих в соответствующую землю, функционируют финансовые управления, которые подчиняются и Минфину Германии, и министерству финансов соответствующей земли. Общины (местные органы) также могут создавать налоговые органы, подотчетные министерствам финансов земель. Финансовые (налоговые) органы земельного и местного уровней финансируются из бюджетов земель.

Таким образом, в Германии существуют национальные или федеральные структуры контроля.

Органом, который занимается администрированием налогов в США, является Служба внутренних доходов, СВД (англ. - Internal Revenue Service, IRS) - крупнейшее структурное подразделение Министерства финансов США. СВД осуществляет взимание федеральных налогов и контроль за соблюдением налогового законодательства.

Страной, где налоговые органы обладают самостоятельным статусом, является Австралия. Здесь функции налогового контроля осуществляет Налоговое управление (Australian Taxation Office), которое занимается управлением и формированием доходных систем.

Источником налогового права во Франции является «Единый налоговый кодекс».

Основным источником налогового права в Германии выступает с Основной Закон (Конституция) и Положение о платежах. В Основном Законе содержится перечень налогов, где они группируются по видам. По содержанию информации, представленной в Положении о платежах, данный документ соответствует части первой Налогового кодекса Российской Федерации. В Положении о платежах определены права и обязанности налогоплательщиков, финансовых органов, приведены положения, связанные с расследованием налоговых преступлений.

Касательно законодательного регулирования налогового администрирования США следует отметить следующее. Все законы США

записаны в Свод законов (Кодекс) Соединенных Штатов (United States Code, USC), а правила следования им оговорены в Своде федеральных правил (Code of Federal Regulations, CFR). USC и CFR состоят из 50 разделов (titles). Каждый раздел Правил оговаривает порядок следования законам в соответствующем разделе Кодекса. Раздел 26 Кодекса является Налоговым кодексом (Tax Code, Internal Revenue Code, IRC). Он, в свою очередь, состоит из 11 подразделов (subtitles), что и определяет основной источник налогового права в США.⁴⁶

В соответствии со статьей 55 Конституции Австралии законы, устанавливающие налоги, должны касаться только взимания налогов и затрагивать только одного субъекта налога. В результате в Австралии существует несколько законодательных актов, каждый из которых устанавливает и регулирует один объект налога. Для каждого субъекта налога обычно существует Закон о введении (который налагает ответственность за уплату налога), Закон о ставках (который определяет ставку налога) и Закон об оценке (который содержит правила для определения того, что облагается налогом и правила для того, чтобы рассчитать налог к уплате).

В Австралии каждая из восьми юрисдикций штатов и территорий имеет свои собственные полномочия облагать налогами, поэтому применяются специфические для юрисдикции правила, а налоги администрируются налоговыми органами в соответствии с их собственным законодательством об администрировании налогов.

Административная централизация относительно вопросов сбора деклараций, контроля, управления средствами платежа и принудительного взыскания в большинстве стран, к которым относится Австралия, Франция и США, становится общепринятой. Так в Австралии считают, на мощный центральный аппарат возлагают вопросы организации деятельности

⁴⁶ <https://aftershock.news/?q=node/406386&full>

территориальных налоговых органов, что способствует решению многих сложных вопросов и содействует в учете всех факторов деятельности.

Исключение из стран, которые стремятся к административная централизации, составляет Германия, где ввиду федеральной организации политика контроля определена на уровне Федеральных земель.⁴⁷

Одной из вызывающих интерес форм взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками является предварительное налоговое регулирование, которое имеет принципиальное отличие от официальных разъяснений налоговых органов.

В данном случае речь идет о фискальном рескрипте - процедуре, позволяющей налогоплательщику получить предварительную квалификацию своих сделок и хозяйственных операций.

Процедура предварительного налогового регулирования заключается в следующем. При планировании хозяйственной операции или ряда хозяйственных операций налогоплательщик обращается с запросом в уполномоченный государственный орган по вопросу налоговых последствий реализации данных операций. Уполномоченный государственный орган издает предварительное заключение (решение) по данному вопросу, которое обязательно к применению для издавшего его органа. Для налогоплательщика данное решение становится обязательным только тогда, когда будет совершена та операция, в отношении которой и был сделан запрос. В случаи если налогоплательщик изменит свое решение в отношении проведения планируемой операции и не будет ее совершать, то тогда и действовать в соответствии с предписанием предварительного заключения он не обязан. При изменении налогоплательщиком фактических обстоятельств осуществления планируемых хозяйственных операций, относительно того, что было заявлено в запросе, и на основании чего было издано

⁴⁷ Вылкова Е.С. Передовой опыт налогового администрирования в различных странах / Е. С. Вылкова // Известия Иркутской государственной экономической академии. - 2014. - № 5 (97). - С. 13–22.

предварительное налоговое решение, снимает с налоговых органов обязательность его исполнения.

Принятое решение по конкретному обстоятельству и в отношении конкретного налогоплательщика не может быть использовано в качестве прецедента в отношении другого налогоплательщика. Касательно каждого запроса налогоплательщика решение принимается по существу рассматриваемого вопроса. За налогоплательщиком остается право обжаловать предварительное заключение в судебном порядке, если он не согласен с содержащимся в данном документе решением.

В рассматриваемых нами странах, Германии, Франции, США и Австралии институт налогового регулирования представлен в том или ином виде. (Таблица 1.1)

Право на издание предварительного налогового решения может принадлежать как налоговым органам, так и независимым органам.

В США и Австралии предварительное налоговое решение выдается главой высшего налогового органа, а во Франции эта прерогатива закреплена за специализированным отделом высшего налогового органа или же за территориальными налоговыми органами.

Под процедуру предварительного налогового регулирования попадают в основном вопросы, связанные с действием налогового законодательства относительно налога на прибыль, НДС, таможенных пошлин, налога на наследование.

Ограничение прав налогоплательщиков на использование процедур фискального рескрипта по отдельным сферам регулирования, из рассматриваемых нами стран, введено в США и Франции.

Под действие предварительного налогового регулирования в США попадают только федеральные налоги.

В США и Австралии издаваемые предварительные налоговые решения направлены только разъяснения или применения налогового

законодательства и не рассматривают фактические обстоятельства планируемой к совершению хозяйственной операции.

В Германии и Франции в вопросы предварительного налогового регулирования входит и рассмотрение фактических обстоятельств планируемых к осуществлению хозяйственных операций.

В Германии процедура рескрипта ограничена консультированием налогоплательщиков по вопросам налога на зарплату, таможенных сборов или оценки фактических ситуаций в связи с осуществлением фискального контроля. Будучи опубликованными, высказанные налоговой администрацией позиции становятся обязательными для нее, не накладывая при этом ограничений на суд.⁴⁸

Актуальным для российских налоговых органов являются вопросы организации форм взаимодействия с налоговыми посредниками. В зарубежных странах распространена практика обращения налогоплательщика за консультацией по вопросу применения налогового законодательства в специализированные организации, к налоговым агентам.

Со стороны государства данные структуры ощущают значительную поддержку в организации и реализации своей деятельности. Государственные органы, компетентные в сфере налогообложения, создают условия для взаимовыгодного сотрудничества налогоплательщиков и налоговых агентов, что способствует снижению налоговых рисков у налогоплательщиков, а соответственно и затрат налоговых органов на проведение контрольных мероприятий.

В зарубежных странах налоговые агенты объединяются в ассоциации для разработки определенных правил деятельности. При этом назначается председатель ассоциации, решающим при выборе кандидатуры которого является мнение руководителя налогового органа. Лицензирование компаний, выполняющих услуги налогового агента, осуществляют налоговые органы. В случае если обнаруживается факт неоднократного

⁴⁸ Соловьев В.А. Письменные разъяснения в России и за рубежом /Налоговед, 30, Октября 2007

недобросовестного консультирования лицензированными налоговыми агентами, то налоговые органы могут инициировать отзыв лицензии у таких компаний. Таким образом, государство защищает налогоплательщика от некомпетентных налоговых консультантов. Однако есть те категории налогоплательщиков с которыми налоговые органы работают напрямую без участия налоговых агентов, к их числу относятся крупнейшие и проблемные налогоплательщики.

В Германии существует институт налоговых консультантов, которым Министерство финансов выдает лицензию на право предоставления платных консультаций налогоплательщикам.⁴⁹

Во Франции налоговое консультирование вправе осуществлять юристы, специализирующиеся на налоговом праве. На практике, консультации юристов распространяются в основном на крупные компании и по значимым вопросам касающимся в частности налогового планирования. Для средних и мелких компаний налоговое консультирование осуществляют бухгалтеры. Обе эти профессии являются регламентируемыми, поэтому к налоговому консультированию допускаются только профессиональные юристы и бухгалтеры. Во Франции страхование ответственности лиц, осуществляющих налоговое консультирование является обязательным требованием осуществления их профессиональной деятельности.

В США Службой внутренних доходов разработана Инструкция, согласно которой налогоплательщик имеет право на представление его интересов специально уполномоченным лицом. В США специалисты по работе с налоговыми декларациями (так называемые tax return preparers) обособлены от налоговых консультантов (tax advisors), которые занимаются более серьезными делами. Они должны проходить государственный экзамен

⁴⁹ Назарбекова Г. Н. Зарубежный опыт разрешения налоговых споров// Вестник КРСУ. – 2017. – Том 17. – № 2(103). – С. 103–106.

и получать индивидуальные номера (PTIN, Practitioner Tax Identification Number).⁵⁰

В США одна из наиболее крупных компаний, выполняющих услуги налогового агента, насчитывает по стране более 26 тысяч пунктов по консультированию налогоплательщиков и оказания услуг содействия в заполнении налоговых декларации. В Австралии услугами налоговых агентов пользуются 75% налогоплательщиков.⁵¹

Налоговым управлением Австралии для поддержания налогоплательщиками высокого уровня добровольного выполнения своих налоговых обязательств выработаны меры по признанию и поддержке таких участников налоговой системы как налоговых агентов и бухгалтеров.

В процессе реализации налогового администрирования в Российской Федерации крайне актуальным остается вопрос эффективной оценки организации деятельности проверяющими налоговыми органами. В Германии используется бальная оценка работы налоговых инспекторов, которые непосредственно осуществляют налоговую проверку. Показатель бальной оценки служит инструментом контроля над деятельностью налогового инспектора со стороны руководителя соответствующего отдела налоговых проверок. Так же установленное нормативное значение данного показателя способствует оптимальному планированию нагрузки на каждого из налоговых инспекторов, проводящих проверки. Каждому проверяемому предприятию устанавливается бальное значение в зависимости от того к какой категории оно относится в зависимости от его размера и сферы деятельности. За год инспектор должен набрать определенное минимальное количество баллов, которое и будет свидетельствовать о его служебном соответствии.⁵²

⁵⁰ Никитин А. Консультант по налогам и спорам самый востребованный специалист недалекого будущего.- Журнал «Коммерсантъ Деньги» №18 от 12.05.2014, с. 41/ <https://www.kommersant.ru/doc/2458482>

⁵¹ Линовицкий Ю.А. Практика налогового контроля в зарубежных странах // Налоги и налогообложение. 2009. - №11 <https://www.lawmix.ru/bux/18124>

⁵² Трегубова Е.В., Украинцева А.И. Администрирование налогового контроля в зарубежных государствах (организация, пределы осуществления, запреты и ограничения) /Административное и муниципальное право. – 2012. - №3. - с.53-64

Во Франции налогоплательщики самостоятельно предоставляют информацию в налоговый орган для определения суммы налогового платежа, тем самым иницируя реализацию функций налогового администрирования. Налоговое законодательство во Франции развивается исходя из положения о доброй воле налогоплательщика в отношении уплаты налогов. Среди факторов, способствующих организации эффективной работы налоговых органов Франции одним из важных является оценка работы подразделений и сотрудников налоговых органов на базе четких критериев, создание стимулов для повышения эффективности налогового контроля.⁵³

В США существует градация специалистов по видам проведения налоговых проверок. Так налоговые аудиторы проводят камеральные налоговые проверки, а выездные налоговые проверки осуществляют налоговые инспекторы. В процессе проведения выездной налоговой проверки проводится комплексный анализ точности расчета и соответствия суммы уплаты налогов в разрезе по их видам. При таких условиях квалификация налоговых инспекторов должна быть выше, чем у налоговых аудиторов.⁵⁴

При реализации контрольной функции налогового администрирования необходимо понимать характер проведения налоговых проверок.

В Германии действует Положение о проведении финансовой проверки утвержденное Министерством финансов Германии и согласованное с Бундесратом. На основании этого документа и осуществляются налоговые проверки, целью которых является выявление и установление значимых для налогообложения фактов, а не изыскание дополнительных сумм налогов. В приоритет ставится соразмерность предполагаемого результата средствам, потраченным на проведение налоговой проверки при условии как можно меньшего вмешательства в деятельность предприятия.

⁵³ Попонова Н.А. Налоговые органы во Франции [Текст] / Н.А. Попонова // Финансы. – 2002. – №1.

⁵⁴ Морозов М.С. Зарубежный опыт повышения результативности налогового контроля // Вестник ассоциации вузов туризма и сервиса 2009 / № 2 с.68-73

В любых налоговых проверках действующим звеном, связывающим налогоплательщика и налогового инспектора, выступают налоговые консультанты и созданные ими консультационные фирмы. Таким образом, личный контакт налоговых инспекторов и налогоплательщиков сведен к минимуму.⁵⁵

В процессе проведения камеральной налоговой проверки работники налоговой службы запрашивают у налогового консультанта необходимые документы проверяемой компании касательно правомерности зачета «входного» НДС. После завершения камеральной проверки (установления налога) инспектор принимает решение о формировании налогового уведомления или о направлении материала для проведения внешней ревизии (выездной налоговой проверки). Таким образом, налоговый орган в Германии по собственному усмотрению принимает решение о назначении проверки, ее сроках и объеме.

Выездные налоговые проверки в Германии делятся на три вида - проверка НДС, проверка подоходного налога и комплексная выездная проверка.

В налоговых инспекциях Германии отбором предприятий для проведения выездных налоговых проверок занимаются отделы контрольных проверок. Они учитывают предложения отдела проводящего камеральные проверки и используют информацию картотеки предприятий имеющуюся у них. Отбор предприятий осуществляется следующими способами:

- случайный отбор - представляет собой выбор объектов для проведения контрольных проверок на основе применения методов статистической выборки.

- специальный отбор - обеспечивает целенаправленную выборку налогоплательщиков, у которых вероятность обнаружения налоговых

⁵⁵ Савицкая Ю. С. В гостях у немецкой налоговой службы– Мировой опыт – © ИД «Бюджет» – №1 Январь 2013 – 14.01.2013

нарушений представляется наиболее высокой по результатам анализа всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщике.⁵⁶

Для проведения выездных налоговых проверок налоговые органы Германии прежде всего выбирают фирмы:

- с постоянно и сильно колеблющимся оборотом;
- сильно колеблющимися прибылью или убытками;
- большими и постоянными убытками;
- значительными частными вкладами, происхождение которых не объяснено;
- явным несоответствием между объемами закупаемой и реализуемой продукции и ее остатками на складе.⁵⁷

Кроме обычных выездных проверок проводятся проверки встречные, в ходе которых сверяются данные двух или более проверяемых фирм.

Законодательство Германии обязывает все государственные службы сообщать в налоговые органы об известных им фактах уклонения от уплаты налогов.

В письменной форме уведомление о предстоящей выездной проверке немецкая налоговая служба направляет на крупные предприятия за 4 недели до ее начала, на средние - за 3 недели, на малые и мелкие предприятия - за 1 неделю. В уведомлении указываются виды проверяемых налогов, период и объем необходимых для проверки документов, а также дату начала проверки. Налоговая служба Германии может изменить сроки проведения налоговой проверки, если проверяемой компании или налоговому консультанту по какой-то причине они неудобны.

В целом можно проследить общие черты организации и проведения выездной налоговой проверки в Германии и России. Отличие же заключается

⁵⁶ Е.В. Трегубова, А.И. Украинцева Администрирование налогового контроля в зарубежных государствах (организация, пределы осуществления, запреты и ограничения) Административное и муниципальное право // 2012. - №3. - С. 53-64 Статья подготовлена при информационной поддержке компании «Консультант Плюс»

⁵⁷ Савицкая Ю. С. В гостях у немецкой налоговой службы – Мировой опыт – © ИД «Бюджет» – №1 Январь 2013 – 14.01.2013

в том, что в Германии финансовые органы занимаются и возбуждением уголовных дел по налоговым преступлениям.

Во Франции налоговые проверки осуществляют налоговые центры, созданные в каждом департаменте. К основным формам налогового контроля, применяемым во Франции, относится документальный контроль и внешний контроль. Первая форма контроля осуществляется на местах, на основе подаваемых в добровольном порядке деклараций налогоплательщиков и документов, которые государственные власти могут получить и от третьих лиц. Имеющаяся в базе данных налоговых органов информация сравнивается с представленными декларациями. Задачами этого контроля выступает выявление фактов неподачи налоговых деклараций, а также обнаружение расхождений с данными налоговых органов в поданных декларациях. При обнаружении расхождений инспектор обращается к налогоплательщику с требованиями дать соответствующие разъяснения. В случае не если такие разъяснения не удовлетворят налогового инспектора, то у налогоплательщика будет потребовано доплатить налог или его данные будут переданы в другое подразделение налогового органа для проведения более тщательной проверки.

Внешний налоговый контроль включает в себя проверку счетов предприятия и изучение имущественного положения физических лиц. Реализация этой формы контроля прямо зависит от размеров и оборота проверяемого предприятия.

В основе выбора предприятия для проведения внешнего налогового контроля лежит анализ риска. Во-первых, в эту категорию попадают предприятия, являющиеся потенциальными нарушителями. Во-вторых, учитывается информация, полученная от осведомителей.

При проведении внешнего налогового контроля обязательно соблюдение установленных строгих правил. Уведомление о проведении проверки налогоплательщик должен получить не позднее, чем за 8 дней до ее начала. В уведомлении о проверке, направляемом предприятию, дается

рекомендация налогоплательщику обеспечить присутствие при проверке аудитора, подготовившего представленную предприятием в налоговый орган налоговую декларацию.

Без предварительного уведомления внешняя налоговая проверка может быть осуществлена только при наличии неоспоримой информации о фактах уклонения предприятия от уплаты налогов.

Сроки проведения внешнего налогового контроля зависят от размера предприятия и определены только для малых предприятий – не более 3 месяцев. Для крупных предприятий длительность процедуры не ограничена. Срок проведения проверки для частных лиц не может превышать 12 месяцев.

В ходе осуществления внешнего контроля с выездом на предприятия проверяющий должен провести встречу с руководством предприятия и получить доступ к бухгалтерской документации. По результатам проведения проверки налогоплательщику предоставляются рекомендации по устранению обнаруженных в ходе проверки недостатков. У налогоплательщика есть возможность представить свои замечания в течение 30 дней со дня получения результатов проверки. Окончательное решение по результатам внешней проверки будет принято с учетом замечаний проверяемого налогоплательщика. Если проверяемый налогоплательщик будет не согласен с представленным решением, он может обратиться сначала к руководителю проверяющего подразделения, а затем, при неудовлетворительном решении, - в суд.

Основу отношений между налоговыми органами Франции и налогоплательщиками составляет взаимный обмен мнениями, в процессе которого каждая сторона защищает свою позицию. В обязанности налогового органа Франции входит предоставление письменных ответов на вопросы налогоплательщика. Данные налоговым органом ответы могут быть использованы налогоплательщиком для защиты своих интересов в суде.

Осуществлению эффективной функции налогового контроля во Франции способствует ряд факторов: - равноправие сторон в налоговых

правоотношениях; - преобладание функционального подхода в организации налоговых органов над отраслевым. - целенаправленный отбор предприятий для проверки на основе широкой информационной базы.⁵⁸

В США налоговые проверки инициируются также как и в рассматриваемых выше странах с направления в адрес налогоплательщика решения о проверке. Если налогоплательщик выскажет свои возражения по факту полученного решения о налоговой проверке, то налоговый инспектор может через суд получить разрешение на ее проведение. Для отбора налоговых деклараций для более тщательной проверки налоговые органы США используют различные методы. Автоматизированный метод «отличительного параметра»⁵⁹ является наиболее распространенным и основан на математическом подходе. Поданные налоговые декларации сравниваются со «стандартными» аналогичными налоговыми декларациями. Эти «стандарты» разрабатываются на основании статистически обоснованных случайных выборок налоговых деклараций, выполняемых в рамках Государственной исследовательской программы (National Research Program) Налогового управления США.⁶⁰ С помощью этого метода СВД ранжирует налоговые декларации в зависимости от степени вероятности нахождения в них неточностей и ошибок. Декларации, которые классифицируются как имеющие вероятность нахождения в них ошибок, подлежат проверки. В СВД используют также информацию, полученную из внешних источников, для выявления неправильно заполненных деклараций. Это может быть информация из средств массовой информации, из документов публичного характера или же от частных лиц. Налоговые декларации могут быть отобраны для проверки, если они связаны с другими проблемными налогоплательщиками, чьи декларации были выбраны для проверки.

⁵⁸ Попонова Н.А. Налоговые органы во Франции [Текст] / Н.А. Попонова // Финансы. – 2002. – №1.

⁵⁹ Е.В. Трегубова, А.И. Украинцева Администрирование налогового контроля в зарубежных государствах (организация, пределы осуществления, запреты и ограничения) /Административное и муниципальное право 3 • 2012 с.53-64

⁶⁰ Аудит, выполняемый Налоговым управлением США/Официальный веб-сайт правительства Соединенных Штатов/ <https://www.irs.gov/ru/businesses/small-businesses-self-employed/irs-audits>

СВД реализует разные виды проверок (Рисунок 1.2).

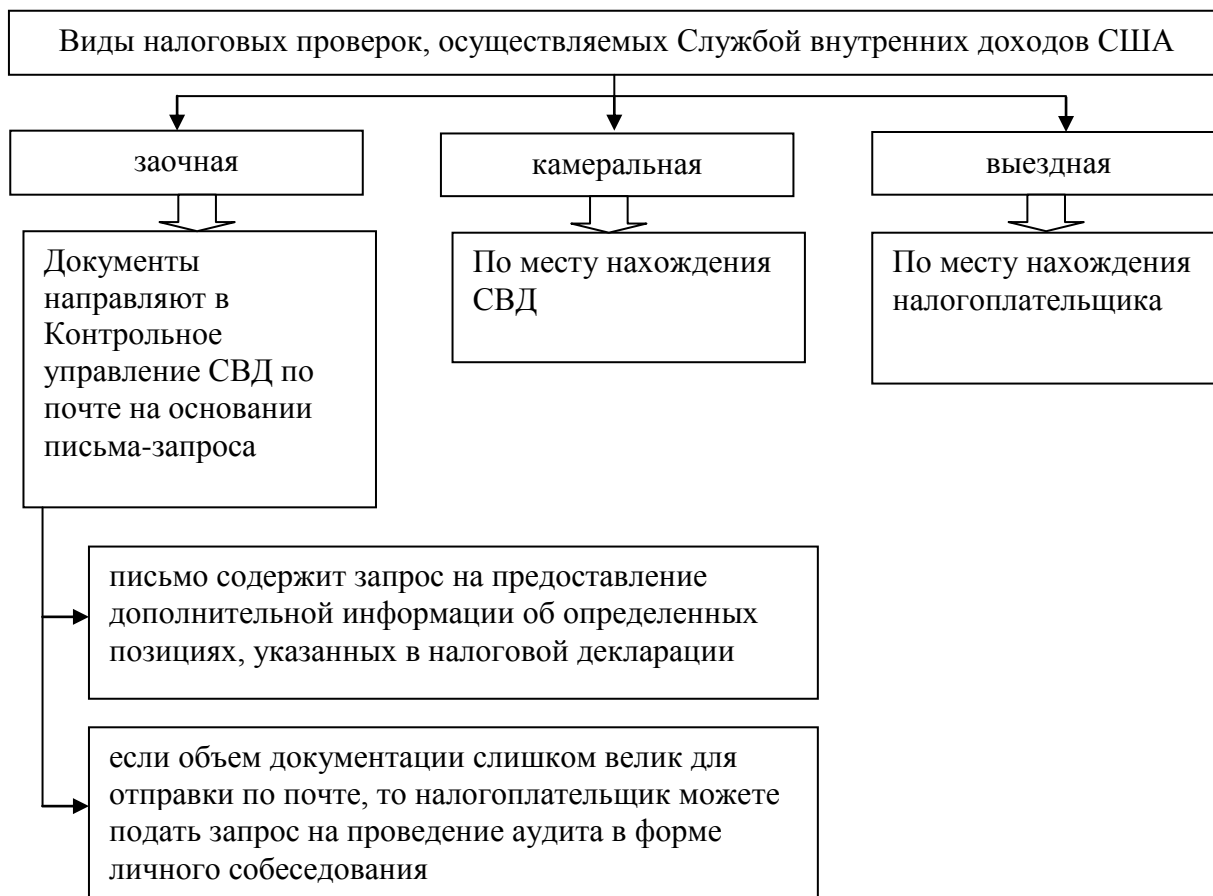


Рисунок 1.2 - Виды налоговых проверок, осуществляемых Службой внутренних доходов США

В зависимости от предмета проверки камеральные налоговые проверки СВД США проводятся налоговым аудитором только в отношении налоговых деклараций и не могут относиться к текущим вопросам деятельности налогоплательщика.

Наиболее сложные вопросы по поданным налоговым декларациям юридических и физических лиц рассматриваются налоговыми органами в результате проведения выездной налоговой проверки по месту осуществления налогоплательщиком своей деятельности. Такие проверки предполагают рассмотрения комплексных вопросов правильности расчета и полноты перечисления в бюджет сумм по нескольким видам налогов.

Наиболее крупные компании подвергаются аудиту практически непрерывно. В случае если речь идет о такой компании, для проведения

аудита выбирается не вся налоговая отчетность, а какие-либо конкретные позиции в зависимости от результатов анализа рисков⁶¹. Особо крупные налогоплательщики-компании подвергаются налоговому контролю в рамках Программы всесторонних проверок. Программа рассматривает как единое юридическое лицо крупную компанию со всеми ее зависимыми лицами. Контроль осуществляется только по месту осуществления основной деятельности крупной компании и ни один другой округ не может начать проверку любых компаний из этой консолидированной группы.⁶²

Заочные налоговые проверки проводят налоговые аудиторы. Камеральные и выездные налоговые проверки проводят налоговые инспекторы, более опытные и квалифицированные специалисты относительно налоговых аудиторов.

Выбор вида налоговой проверки зависит от самостоятельного мнения налогового инспектора относительно эффективности и целесообразности ее проведения.

В практике Налогового управления Австралии для выбора налоговых деклараций с целью последующей проверки используется метод контрольных показателей.

Налоговое управление Австралии использует, построенные с использованием внешних и внутренних источников информации, экономические модели, которые позволяют рассчитать уровень рентабельности и определить величину налога в соответствии с отраслевой принадлежностью. Эта система показателей и является основой для определения отклонений от нормы.

Австралийская система налогового мониторинга признается одной из самых открытых и развитых систем в структуре налогового администрирования. Налоговое управление Австралии ежегодно публикует

⁶¹ Савин Д.А. Зарубежный опыт организации служб налогового контроля // Сервис в России и за рубежом. 2012. № 7. С. 138-144

⁶² Гамонина А.Н. Проблемы и перспективы использования в Российской Федерации положительного опыта организации и методики налоговых проверок США // Молодой ученый. 2013. №1.

Программу оценки налоговой дисциплины⁶³, которая объединяет в себе основные проблемные вопросы в отношении налогового контроля отдельных категорий налогоплательщиков и приоритетные направления налогового администрирования.

В отношении крупных налогоплательщиков Налоговое управление Австралии использует разные категории рисков: по доходам, товарам и услугам, налогам на аренду нефтяных ресурсов и акцизам.

Факторы, которые учитывает Налоговое управление Австралии для оценки риска, различаются для каждого налогового продукта, объема информации и взаимодействия с каждым налогоплательщиком. Налоговыми органами рассматриваются как количественные, так и качественные показатели.

Крупные налогоплательщики получают ежегодное письмо от Уполномоченного по налогообложению, в котором сообщается о классификации риска. В нем четко описывается классификация и основа оценки налогового органа для каждого применимого налога, что это означает для налогоплательщика и как налоговый орган намерен взаимодействовать с ними в течение следующих 12 месяцев.

Налоговое управление Австралии в целях осуществления проверки правильности исчисления и уплаты налогов организуют и проводят налоговые проверки. Реализуются три вида налоговых проверок:

1) предварительный аудит: заключается в проверке соответствия представленной компанией в налоговый орган информации, содержащейся в декларации, относительно процентов и дивидендов.

2) бизнес-аудит: подразумевает проверку финансовых документов компании и ее имущества по месту нахождения компании.

3) комплексный аудит: направлен на проверку специализированными группами крупных налогоплательщиков.

⁶³ Кирина Л.С. Международный опыт осуществления мониторинга налоговых рисков налоговыми органами. / Экономика, налоги, право, 2012, №5 С.130-133 <https://cyberleninka.ru/>

Анализ опыта Германии, Франции, США и Австралии доказывает обоснованную необходимость формирования эффективной системы отбора налогоплательщиков для реализации налоговыми органами своих контрольных функций, что в свою очередь способствует формированию экономически эффективной системы налогового администрирования. Использование эффективной системы отбора налогоплательщиков направлено на формирование обоснованной нагрузки на налоговых инспекторов при максимальной результативности проводимых ими проверок, как в целях предотвращения налоговых нарушений, так и в целях пополнения бюджета.

Не менее важным критерием сравнение концептуальных основ налогового администрирования является организация профессионального надзора за деятельностью налоговых органов. В Германии такой надзор осуществляет Федеральная счетная палата, которая является независимым государственным институтом, самостоятельно определяющим планы работы, вопросы и объекты проверки.

Во Франции нет такого независимого государственного института, который бы осуществлял надзора за деятельностью налоговых органов. Главное управление государственных финансов Франции и управляет, и оценивает свои децентрализованные службы самостоятельно, определяет кадровую политику для своих служб, распределяет их ресурсы и обеспечивает управление своим персоналом. Это же управление разрабатывает и внедряет методы и инструменты для анализа, аудита и управленческого контроля за их деятельностью, что позволяет повысить их эффективность; он разрабатывает и контролирует выполнение правил и процедур, связанных с проверкой использования государственных средств.⁶⁴

В США Управление казначейства по контролю и администрированию налогообложения является структурным подразделением Службы внутренних доходов. Данное управление проводит проверки, как по

⁶⁴ <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/dgfip-direction-au-coeur-vie-financiere-publique>

выявлению налоговых преступлений, так и по растрате бюджетных средств в системе федеральных налоговых органов. Цель деятельности Управления казначейства по контролю и администрированию налогообложения заключается не только в раскрытии совершенных налоговых преступлений, но и в профилактике злоупотреблений в Службе внутренних доходов США.

В Австралии Казначейство и Налоговое управление Австралии являются совместными управляющими налоговой системы.

Казначейство отвечает за разработку налоговой системы и ее компонентов, а также за распределения доходов, бюджетных требований и экономической целесообразности.

Профессиональный надзор за деятельностью налоговых органов в Австралии осуществляют назначенные правительством организации, которые изучают аспекты управления налоговыми системами в Австралии. Профессиональные отношения сотрудничества с ревизионной службой, омбудсменом, генеральным инспектором, комиссаром по вопросам информации, комиссаром по вопросам конфиденциальности и комиссаром по вопросам свободы информации важны для Налогового управления Австралии с целью поддержания доверия общества и правительства к налоговому администрированию.

Процесс управления помогает получить максимальную выгоду от рекомендаций, полученных Налоговым управлением Австралии от проверяющих. В рамках этого процесса разрабатываются планы реализации, отслеживается прогресс, оцениваются доказательства, предоставляется отчет Комитету по аудиту Налогового управления Австралии, а затем публикуются результаты.

Организация системы налогового администрирования играет основную роль, как в профилактике налоговых правонарушений, так и в выявлении налоговых преступлений. При появлении подозрений в совершении налогового преступления в различных странах применяются различные модели вовлечения налоговых органов в последующие процедуры

расследования и уголовного преследования виновников налоговых преступлений.

В Германии и Австралии за руководство и проведение налогового расследования отвечают налоговые органы.

В Германии в структуре финансовых органов существует специализированное финансовое управление по уголовным налоговым расследованиям. В это управление направляются материалы дела в том случае, если по результатам налоговой проверки ревизор Налогового управления принимает решение о возбуждении уголовного дела. На принятие такого решения большое влияние имеет желание налогоплательщика в содействии налоговым органам и разрешении сложившейся ситуации.⁶⁵ В Германии существует специальный орган Министерства финансов, занимающийся финансовым сыском - налоговой полицией «ШТОЙФА» («STEUF A»). Сотрудники данного органа уполномочены проводить обыск, личный досмотр, получать доступ к любым интересующим их документам, проводить их изъятие в интересах проводимого следствия, осуществлять задержание подозреваемых в совершении налоговых преступлений лиц.

Во Франции с 1920 года действует монополия Министерства Финансов на принятие решений по судебным преследованиям за налоговые преступления. На национальном уровне, в системе налоговых органов Франции наравне с управлением проверок фискального положения, занимающееся расследованием преступлений частных лиц, выделено управление национальных и международных проверок, и национальное управление налоговых расследований, которые осуществляют борьбу с налоговыми преступлениями в корпоративном секторе.

В США в структуре Службы внутренних доходов осуществляет свою деятельность Генеральное управление налоговых расследований, выполняющее функции налогового сыска. Это управление осуществляет

⁶⁵ Меских К. Л. Опыт Германии в налоговом администрировании. Налоговая политика 6 (30) – 2010. С.78-84.

оперативно-розыскные мероприятия в отношении налоговых правонарушителей.

В США могут осуществляться два типа уголовных расследований в налоговой сфере: 1) налоговая администрация отвечает за руководство и проведение расследований; 2) налоговая администрация проводит расследования под руководством прокурора. При этом первое представляет собой административное расследование, которое проводится сотрудником налоговой администрации, после чего дело передается прокурору. Второй вид расследования проводится Большим жюри (расширенной коллегией присяжных; Grand Jury); данное расследование инициируется прокурором и с самого начала проводится под его руководством.⁶⁶

Организационной системе налогового администрирования, каждого из рассматриваемых государств, присуще свои особенности, наличие которых необходимо учитывать при подготовке международных документов о стратегическом сотрудничестве по предотвращению налоговых правонарушений и для обеспечения достижения желаемого результата от такого взаимодействия. Понимание того какой административный орган несет ответственность за организацию конкретного вида деятельности играет важную роль, как в профилактике налоговых правонарушений, так и в выявлении налоговых преступлений.

В России, как и в других зарубежных странах, налоговое администрирование направлено на обеспечение контроля за соблюдением налогового законодательства. Задача налоговых органов состоит в том, чтобы создать адаптивную систему налогового администрирования, которая будет способствовать самостоятельной заинтересованности налогоплательщиков в уплате налогов, осознанной реализации ими своих обязательств перед государством и обществом.

⁶⁶ Эффективное межведомственное сотрудничество в области борьбы с налоговыми и другими финансовыми преступлениями. 2nd ANNUAL FORUM on TAX and CRIME/ Rome 14-15 June 2012. https://www.oecd.org/ctp/crime/Final_Russian_Domestic_Cooperation.pdf

Характеристика концептуальных основ налогового администрирования Российской Федерации представлена на рисунке 1.2.

Министерство финансов Российской Федерации является участником отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Согласно ст. 9 Налогового кодекса Российской Федерации участниками этих отношений являются также министерства финансов республик, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономной области, автономных округов, районов и городов (далее - финансовые органы).

Однако финансовые органы не относятся к числу налоговых органов, т.е. на них не распространяется действие раздела III НК РФ, регулирующего права, обязанности и ответственность налоговых органов, их должностных лиц. Налоговые, а не финансовые органы выполняют контрольные действия в отношении налогоплательщиков и могут налагать взыскания за налоговые правонарушения⁶⁷ (Рисунок 1.3).

Налоговыми органами России проводятся следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов:

- 1) камеральные налоговые проверки;
- 2) выездные налоговые проверки.

⁶⁷ Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 273/У Собрание законодательства Российской Федерации.- 1998.- №11.- Ст. 1288(с изменениями).

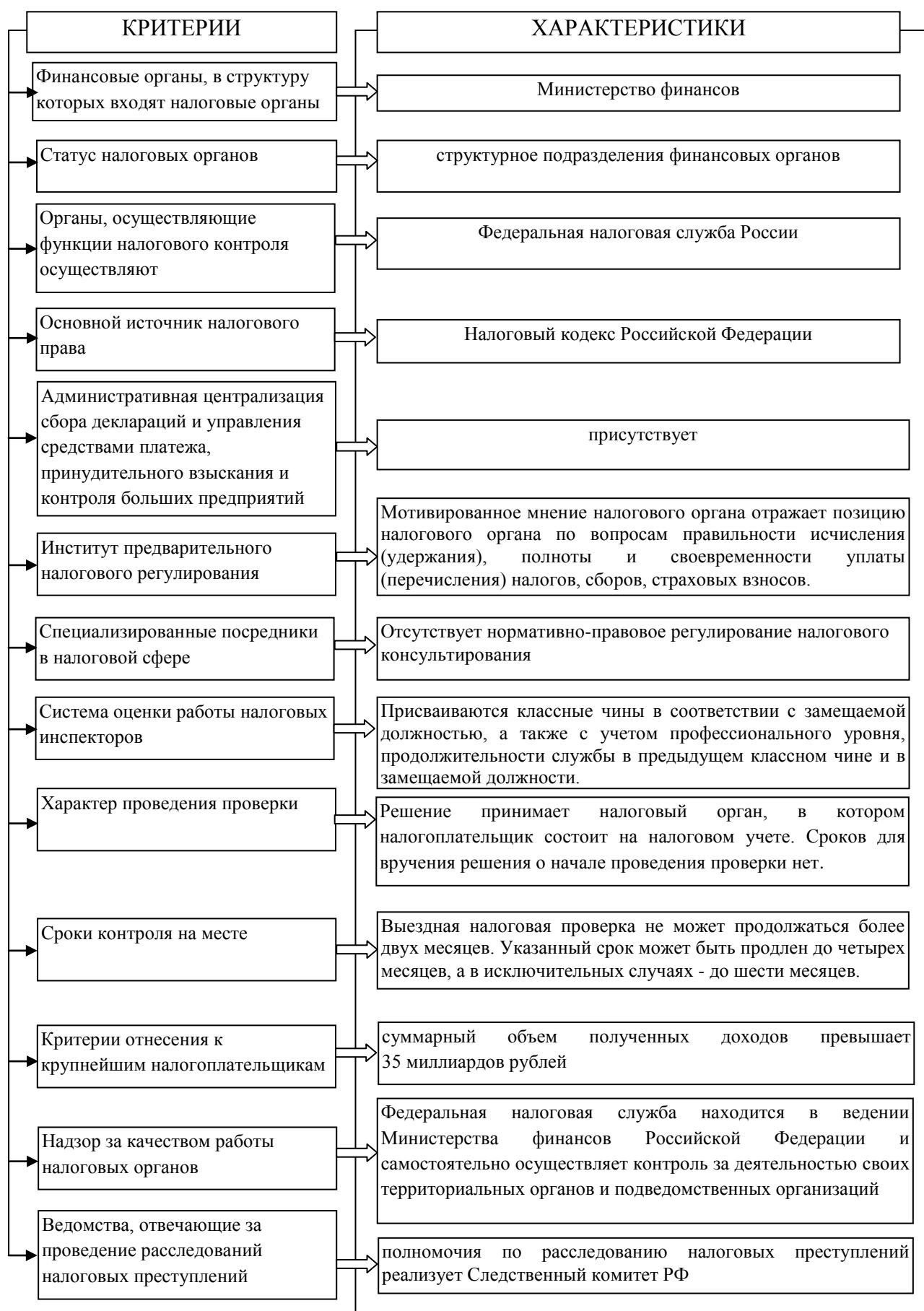


Рисунок 1.3 - Характеристика концептуальных основ налогового администрирования Российской Федерации

Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев.⁶⁸

Регламентации налогового планирования для определения целесообразности назначения выездных налоговых проверок в отношении тех или иных налогоплательщиков определяется внутренними приказами ФНС. Эти данные являются закрытыми для налогоплательщиков. Официально опубликована «Концепция системы планирования выездных налоговых проверок», утвержденная Приказом ФНС от 30 мая 2007г. № ММ-3-06/333@⁶⁹ предусматривает отдельные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков.

Решение принимает налоговый орган, в котором налогоплательщик состоит на налоговом учете. Сроков для вручения решения о начале проведения проверки нет. Решение налогового органа может быть направлено по почте, и на шестой день оно будет считаться полученным. Если решение на проверку вынесено, то она будет проведена в обязательном порядке.

Полномочия по расследованию налоговых преступлений находятся в ведении Следственного комитета РФ. Налоговые органы передают материалы налоговых проверок в Следственный комитет, а Управление экономической безопасности и противодействию коррупции при МВД обеспечивают оперативное сопровождение следователей по делам о

⁶⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 26.03.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.04.2020)/ <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=334660&fld=134&dst=653,0&rnd=0.18986421281591692#011024202358888058>

⁶⁹ Приказ ФНС от 30 мая 2007г. № ММ-3-06/333@/ https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs/3897151/

налоговых преступлениях и осуществляют оперативно-розыскную деятельность.

Общей тенденцией развития концепции налогового администрирования в Российской Федерации должно стать дальнейшее формирование взаимовыгодного сотрудничества между налогоплательщиками и налоговыми органами с целью повышения доверия к Федеральной налоговой службе России и в целом к государству, а также к формированию осознанного поведения налогоплательщика, что и должно привести к положительному приросту уплачиваемых налогов и сборов в бюджет.

На уровне международного сотрудничества в области налогового администрирования необходимо продолжить практику взаимодействия по вопросам формирования эффективной системы обмена налоговой информацией, в целях предотвращения размывания налоговой базы и выводу из под налогообложения прибыли предприятий. Необходимо разработать направления по применению эффективных международных практик по взаимодействию налоговых органов с профессиональными посредниками в налоговой сфере, снизить напряженность при проведении налоговых проверок через применения системы установления конкретных сроков предварительного уведомления о проведении выездной налоговой проверки и четко прописанных условий о ее переносе при обоснованном возражении налогоплательщика. Сама процедура выездной налоговой проверки должна не затрагивать текущей деятельности предприятия, то есть проходить для предприятия с наименьшим отрывом от проводимой им деятельности.

1.3 Институциональный механизм налогового администрирования в цифровой экономике

Характеристики концепций налогового администрирования зарубежных стран и Российской Федерации свидетельствуют о разнообразии подходов к формированию самой системы налогового администрирования, что в первую очередь связано с различием в системе налогообложения, в нормативно-правовом регулировании и распределении административных полномочий внутри налоговой системы. Однако можно выделить относительно общие направления совершенствования налогового администрирования:

- 1) повышение эффективности процессов управления;
- 2) внедрение и активное использование цифровых технологий и платформенных решений, способствующих повышению информирования налогоплательщиков, совершенствованию реализации функций налогового контроля;
- 3) ориентация на сервисную составляющую работы налоговых органов;
- 4) взаимодействие с профессиональными участниками налоговой сферы;
- 5) межгосударственное сотрудничество налоговых служб.

Такое развитие системы налогового администрирования возможно только при высоком уровне развития институционального механизма его реализации.

Институты необходимы для разрешения различных ситуаций, повторяющихся при каждодневном взаимодействии людей. При этом должно не только достигаться решение проблемы, но и минимизироваться издержки, связанные с разрешением проблемы.⁷⁰

⁷⁰ Истомин С. В. Особенности институциональных механизмов в трансформируемой экономике / Вестник Челябинского государственного университета. 2010. № 6 (187). Экономика. Вып. 26. С. 52–56.

Следовательно, проблема формирования качественной институциональной среды, являющейся неотъемлемой частью любой экономической системы, актуальна как для российской экономики в целом, так и для одной из ее важнейших составляющих - сферы налогообложения.⁷¹

Разные ученые пытались дать определения институциональной составляющей налоговой сферы, однако как таковое понятия «налоговый институт» рассматривается только в научной среде. В частности, И.С. Вазарханов под налоговыми институтами понимает «правила действий и санкции за неисполнение (налоговое законодательство и система санкций, включая штрафы, административную и уголовную ответственность), действия гаранта по исполнению правил (налоговые органы, процедуры и взаимодействия с государственными структурами, судебной и законодательной властью) и практически реализуемые действия налогоплательщиков, оцениваемые с точки зрения соответствия установленным правилам»⁷².

Проводя параллели с институциональным механизмом налогового администрирования можно сделать вывод о том, что основным элементом, и в том и в другом случаи, выступают нормы и правила, закрепленные в налоговом законодательстве и определяющие взаимодействие между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Далее необходимо перейти к общему определению институционального механизма. Использование понимания механизма как «системы трансформации хозяйственных взаимоотношений субъектов в направлении их иерархического упорядочения в соответствии с требованиями традиционно существующего или легитимно установленного обществом

⁷¹ Цепилова Е. С. Горобинская В. И. Институциональный подход к характеристике налоговой политики государства / Экономика. Налоги. Право: Налоги и налогообложение № 2/2017 С. 134 -144

⁷² Вазарханов И.С. Компетентностно-сервисная концепция модернизации российских налоговых институтов: автореферат дисс. ... д.э.н. Ростов н/Д, 2012. 50 с.

института»⁷³ является обоснованной и приемлемой в рамках проводимого исследования.

Исходя из этого, структура институционального механизма налогового администрирования состоит из совокупности: субъектов, обладающих определенными целями; формальных норм (законодательство); ограничений и стимулов.

Основными институтами налогового администрирования выступают: законодательная и нормативная база, система органов власти в налоговой сфере, система налоговых органов. С позиции институциональной теории каждый из рассматриваемых институтов имеет свое определение, обладает целевым назначением, выполняет определенные функции и решает соответствующие задачи. Также каждый институт, в свою очередь, может выступать как самостоятельная система, во взаимосвязи входящих в нее элементов. Содержанию входящих в эти институты элементов посвящено много научных исследований. Каждый институт характеризуется своим юридическим и экономическим наполнением.

Реализация налогового администрирования базируется на взаимодействии выделенных институтов. Таким образом, институциональный механизм налогового администрирования представляет собой совокупность законов, норм, правил, типов поведения, отношений и связей в системе налогового администрирования при развитом уровне технической и социальной инфраструктуры (Рисунок 1.4).

Установление институциональных механизмов происходит не для того, чтобы повышать эффективность деятельности субъектов и агентов, а для упорядочения взаимосвязей различных субъектов экономической деятельности. Оптимальное упорядоченное взаимоотношение должно, в

⁷³ . Лебедева Н. Н. Институциональный механизм экономики: сущность, структура, развитие. – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2002. – 326 с.

свою очередь, привести к снижению уровня потерь и минимизации трансакционных издержек.⁷⁴

Функциями институционального механизма налогового администрирования выступают:

- выполнение законодательно установленных норм и правил при реализации налогового администрирования;
- профилактика и выявление проблемных вопросов в системе налогового администрирования;
- обеспечение равных конкурентных условий через систему предотвращения уклонения от уплаты налогов.

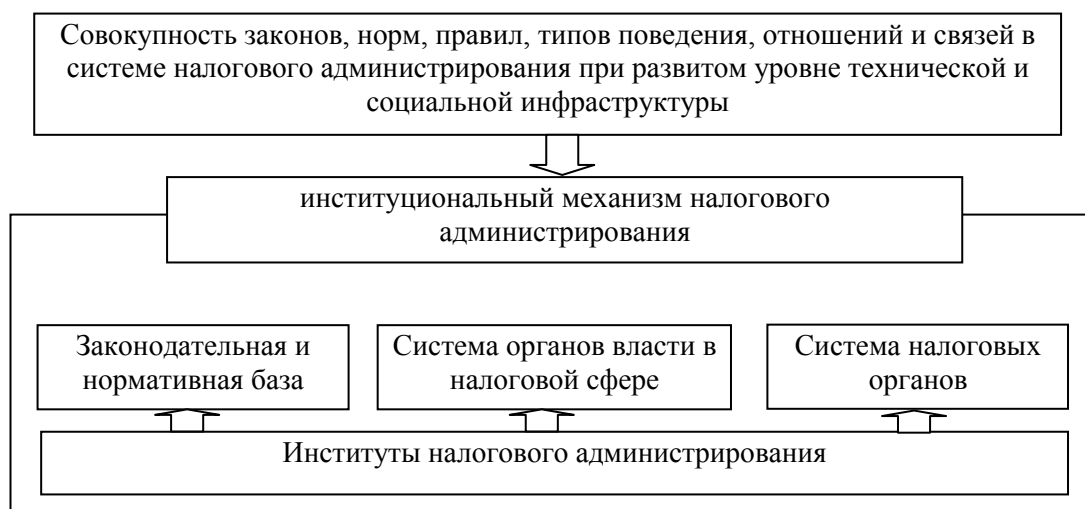


Рисунок 1.4- Совокупность институтов в институциональный механизм налогового администрирования

Степень рациональности и оптимальности взаимодействия институтов-учреждений во взаимоувязки институтов-правил обуславливает эффективность функционирования системы.⁷⁵

Поскольку налоговые институты упорядочивают налоговые отношения в государстве, деятельность и поведение субъектов налоговых отношений, то институциональный подход обеспечивает процесс познания и развития

⁷⁴ С. В. Истомин Особенности институциональных механизмов в трансформируемой экономике./ Вестник Челябинского государственного университета. 2010. № 6 (187). Экономика. Вып. 26. С. 52–56.

⁷⁵ Айтхожина Г.С. Экономико-институциональная характеристика системы планирования налогового контроля // Фундаментальные исследования. – 2016. – № 11-1. – С. 107-111; URL: <http://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=40936> (дата обращения: 07.03.2020).

налогового контроля в системной целостности, сложности его системной организованности, во всем многообразии присущих ему связей.⁷⁶

Комфортность налогового администрирования позиционируется как одно из важнейших условий развития экономики страны, для чего на государственном уровне принимаются меры по снижению административных барьеров для субъектов бизнеса при их регистрации и дальнейшему информированию в качестве налогоплательщиков.

Внедрения передовых методов управления в систему налогового администрирования может носить положительную тенденцию только в том случае, если есть уже накопленный позитивный международный опыт использования данных методов, и сама система налогового администрирования институционально и технологически готова к таким изменениям. Направления развития систем налогового администрирования развитых стран определяет главенство законодательно установленных норм и правил при условии их соответствия текущей экономико-политической ситуации, приоритетам и задачам развития общества и системы ценностей, поддерживающей добросовестное поведение всех субъектов социально-экономической жизни.

Институциональный механизм налогового администрирования должен максимально способствовать налогоплательщику по собственной воле и в полном объеме выполнять свои конституционные обязательства. Взаимодействие всех институтов налогового администрирования должно быть обусловлено взаимным развитием всех участвующих в процессе налогообложения сторон.

Исследования институционально механизма реализации системы налогового администрирования позволяет дать характеристику его базовых институтов.

Законодательная и нормативная база налогового администрирования основывается на Конституции РФ, которая выступает основополагающим

⁷⁶ Там же

элементом системы налогового законодательства, регулирующего механизм налогового администрирования. Конституция РФ содержит принципы, являющиеся базовыми для налогового процессуального права (ст. 57, п. 3 ст. 75), устанавливает компетенцию органов власти в сфере налогов и сборов (п. 3 ст. 80, п. «б» ст. 106, п. «а», «б» ст. 114)⁷⁷. Центральное звеном среди законодательной и нормативной базы налогового администрирования, занимает Налоговый кодекс РФ. Часть первая НК РФ устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в России, в т.ч. основания возникновения (изменения, прекращения) и порядка исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; формы и методы налогового контроля; ответственность за совершение налоговых правонарушений; порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц

Налоговый кодекс Российской Федерации как кодифицированный законодательный акт определяет систему законодательных актов, содержащих правовые нормы, регулирующие механизм налогового администрирования. Статья 1 НК РФ следующим образом определяет систему налогового законодательства: Налоговый кодекс; федеральные законы о налогах и сборах; законы и нормативные акты о налогах и сборах субъектов РФ; нормативные правовые акты о налогах и сборах представительных органов местного самоуправления.⁷⁸

Система органов власти в налоговой сфере представлена законодательными органами федерального и регионального уровня и представительными органами местного самоуправления, осуществляющими в пределах своей компетенции принятие соответствующих законов по

⁷⁷ Конституция Российской Федерации/<http://www.constitution.ru/10003000/10003000-8.htm>

⁷⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 26.03.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.04.2020)/

формированию и совершенствованию налоговой системы, а также определяющие уровень налоговых поступлений на очередной финансовый год. Исполнительные органы власти осуществляют выработку налоговой политики на длительную и ближайшую перспективу, разработку законопроектов в области налогообложения.

Уполномоченные федеральные, региональные и местные органы власти осуществляют соответствующий контроль за исполнением налогового законодательства, за своевременность и полнотой уплаты налогов, законностью использования предоставленных налогоплательщикам прав, планирование налоговых поступлений и их распределение между бюджетами разных уровней.

К числу специальных органов налогового администрирования относятся ФНС России и ее территориальные подразделения. Выделяя компетенцию исполнительных органов и содержательную наполняемость налогового администрирования на разных уровнях управления, укрупнено выделяют два уровня налогового администрирования (Рисунок 1.5).

Субъектами первого уровня выступают Минфин России и ФНС России. Целями налогового администрирования на этом уровне являются: разработка мер для повышения уровня собираемости налогов, в том числе на основе совершенствования налогового законодательства; составление прогнозов и планирование налоговых поступлений в бюджет с учетом данных анализа текущих платежей и так далее. Субъектами второго уровня выступают территориальные налоговые органы и подразделения и подразделения ФНС России. Содержание налогового администрирования на этом уровне составляют мероприятия по сбору и обработке информации о деятельности налогоплательщиков и ситуации на различных рынках, по осуществлению налогового контроля за соблюдением налогового контроля за соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками и нижестоящими налоговыми органами, а также по предоставлению отсрочек и привлечению

виновных лиц к ответственности за налоговые и административные правонарушения.

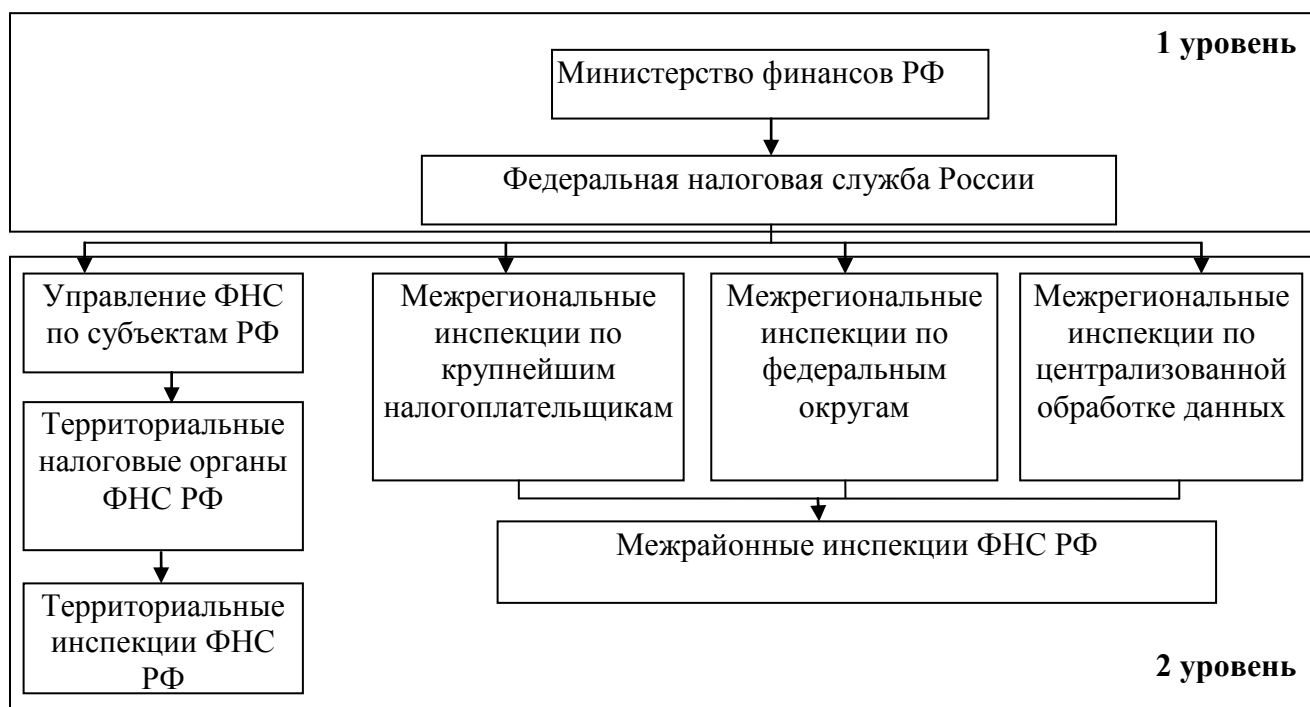


Рисунок 1.5 - Структура налоговых органов России в соответствии с уровнями налогового администрирования

За счет развитие информационных технологий, создание новых и совершенствование существующих налоговых сервисов должны формироваться условия для повышения эффективности взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами, упрощения процедур проведения налогового контроля и в целом открытости деятельности налоговых органов. Необходимость обработки в строго регламентированные промежутки времени большого объема информации характеризуют сложность и динамичность налогового администрирование.

Сумма налоговых поступлений от проведения контрольных действий налоговых органов формируется из трех компонентов: сумм, начисленных по результатам камеральных проверок, выездных проверок и оперативного контроля, урегулирования задолженности и обеспечения процедур

банкротства.⁷⁹ В Налоговом кодексе РФ основные понятия и правила проведения и оформления выездных налоговых проверок изложены в статьях 87, 89, 100, 101.⁸⁰

При проведении выездной налоговой проверки формируется список объектов для ее проведения.

Успешность выездной проверки зависит от ряда внутренних и внешних факторов. К внутренним факторам относится качественно проведенный предварительный отбор претендентов и анализ данных по их делам, грамотная консультация по правовым вопросам до, во время и после проверки при возникновении спорных ситуаций. К внешним факторам относится подготовленность недобросовестных налогоплательщиков в части знания различных схем ухода от налогов и «лазеек» в налоговом законодательстве. В свою очередь, работа по отбору и предварительному анализу претендентов связана с отделом камеральных проверок, который предоставляет информацию о претендентах на основании налоговой отчетности. Отдел по учету и работе с налогоплательщиками собирает, принимает и формирует документы по налоговой отчетности для камерального отдела. Кроме того, качественное проведение предварительного анализа зависит от рассмотрения схем ухода от налогов, информация по которым собирается и рассматривается сотрудниками аналитического отдела. К внешним источникам, используемым для отбора претендентов и информации по ним относятся МВД РФ, Федеральная таможенная служба России, Министерство цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации, Роструд, ЦБ РФ, Росстат, правоохранительные органы, органы государственной власти и местного самоуправления.⁸¹

⁷⁹ М. Аристархова, А. Шеина Концепция оценки деятельности налоговых органов/ Государственное и муниципальное управление с.79-83

⁸⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 26.03.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.04.2020)/

⁸¹ Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «О Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Автоматизацию самой процедуры выездной налоговой проверки обеспечить сложно, но для работы налоговых инспекторов на объекте планируется использовать программы, позволяющие восстанавливать бухгалтерский учет и определять незавершенные проводки.

На протяжении большого промежутка времени для оценки налоговых органов в первую очередь использовались количественные показатели результативности их деятельности. Использование качественных показателей в виду сложности их оценки практически не имела широкого распространения. Развитие коммуникационных и информационных технологий способствовало тому, чтобы качественные показатели стали более востребованными при оценке деятельности налоговых органов. Их использование позволяет охарактеризовать взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков.

Говоря об эффективности реализации налогового администрирования необходимо остановиться на таком понятии как экономичность, которая обозначает что затраты на проведения процедур налогового администрирования не должны превышать доходов от налоговых поступлений. При реализации институционального механизма налогового администрирования в развитой технологической инфраструктуре принцип экономичности становится одним из ключевых. Обеспечение снижения уровня расходов на налоговое администрирование относительно поступлений от налогов и сборов является одним из ориентиров при разработке направлений дальнейшего развития системы налогового администрирования, что в свою очередь определяет приоритет задачи повышения эффективности расходов при принятии управленческих решений.

Одной из приоритетных задач налогового администрирование является обеспечение требуемого, для эффективной реализации налоговыми органами своих полномочий, уровня технологического обеспечения. Процесс разработки технического оснащения налоговых органов был в первую очередь направлен на:

1) на унификацию и стандартизацию рабочих процессов налогового администрирования с выделением однообразных процедур обработки данных.

2) внедрение и совершенствование информационных сервисов поддержки рабочих процессов налогового администрирования при взаимодействии методологических подразделений и информационных служб налоговых органов

Автоматизированная информационная система, используемая налоговыми органами, предназначена для автоматизации функций всех уровней налоговой службы по обеспечению сбора налогов и сборов в бюджет, проведению комплексного оперативного анализа материалов по налогообложению, обеспечению органов управления и соответствующих уровней налоговых служб достоверной информацией.

Процессы глобализации и интеграции охватывают практически все существующие экономические системы различных стран. В результате происходит формирование международных институциональных механизмов.⁸²

В подавляющем большинстве стран ОЭСР при планировании деятельности налоговых органов помимо достижения определенного уровня налоговых поступлений ставятся и другие задачи, а именно:

- снижение затрат на администрирование;
- снижение административных барьеров;
- улучшение показателей удовлетворенности налогоплательщиков;
- сокращение задолженности по уплате налогов и сборов на конец года

и т.д.

Для достижения эффективного уровня функционирования институционального механизма налогового администрирования необходимо чтобы сама институциональная структура была оптимальна по составу, по

⁸² С. В. Истомин Особенности институциональных механизмов в трансформируемой экономике./ Вестник Челябинского государственного университета. 2010. № 6 (187). Экономика. Вып. 26. С. 52–56.

уровню развития отдельных институтов, по наличию системообразующих связей. В качестве основных критериев эффективности институционального механизма налогового администрирования определена степень реализации им функций по выполнению законодательно установленных норм и правил, по профилактике и выявлению проблемных вопросов в сфере налогового администрирования, по обеспечению равных конкурентных условий через систему предотвращения уклонения от уплаты налогов.

2 АНАЛИЗ РЕАЛИЗАЦИИ КОНТРОЛЬНОЙ И СЕРВИСНОЙ ФУНКЦИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

2.1 Анализ и оценка плановой и регулирующей деятельности налоговых органов

На современном этапе развития экономики РФ большое внимание уделяется обеспечению эффективного функционирования налоговой системы РФ, которую выполняют налоговые органы. К налоговым органам относятся Федеральная налоговая служба РФ и ее территориальные структурные подразделения.

На Федеральную налоговую службу возложено исполнение различных функций, прописанных в Налоговом кодексе РФ, однако, в связи с повсеместным развитием информационных технологий, увеличением объемов данных и автоматизацией процессов деятельности все большую актуальность приобретают такие функции налоговых органов как контрольная и информационная. Поэтому помимо прочих функций на Федеральную налоговую службу также возложены функции по контролю и надзору за информированием налогоплательщиков по вопросам налогового законодательства и разъяснением системы налогообложения.

В последнее время информационные технологии прочно вошли в жизнь налогоплательщиков. Общение с налоговыми органами в электронном виде через сервисы сайта ФНС России «Обратиться в ФНС России», «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц» и «Личный кабинет индивидуального предпринимателя» помогает гражданам существенно сэкономить время. С каждым годом данные сервисы и услуги налоговых органов все больше приобретают популярность, в связи с чем наблюдается рост обращений налогоплательщиков в налоговые службы.

Немаловажное значение на развитие и осуществление контрольной и информационной функций, а также и на деятельность налоговых органов в целом, оказывают межрегиональные экономические связи. Так 15 ноября

2005 г. было подписано бессрочное Соглашение о торгово-экономическом, научно-техническом и культурном сотрудничестве между Орловской областью и Чеченской Республикой. Соглашение основано на взаимной заинтересованности в развитии торгово-экономических, научно-технических и культурных связей, создании благоприятных условий для рыночных отношений между хозяйствующими субъектами обоих регионов. В рамках соглашения предусмотрено создание благоприятных условий для привлечения и защиты инвестиций, создание организаций с иностранными инвестициями, поддержка развития малого и среднего бизнеса, оказание содействия в сохранении и расширении действующих и установлении новых прямых связей между хозяйствующими субъектами регионов в рамках единого Российского экономического пространства. Соглашением также предусмотрены содействие обмену опытом работы органов исполнительной власти, местного самоуправления и специалистов в различных отраслях народного хозяйства, организация совместных ярмарок, выставок, научно-технических семинаров, обмен информацией о промышленных и сельскохозяйственных производствах, а также о потребностях этих производств в основных видах промышленной продукции, товарах народного потребления и сельскохозяйственной продукции.⁸³

В рамках нашего исследования будут использоваться информационные данные по деятельности налоговых органов двух взаимно заинтересованных в экономическом развитии регионов РФ – Чеченской Республики и Орловской области.

Оценку деятельности налоговых органов по реализации информационной функции целесообразно начать с анализа сведений о работе налоговых служб с обращениями налогоплательщиков, размещенных в открытом доступе на официальном сайте Федеральной налоговой службы. В таблице 2.1 представим данные о работе налоговых органов с обращениями

⁸³ Портал Орловской области – публичный информационный центр [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://orel-region.ru/index.php/tools/index.php?head=1&unit=614>

налогоплательщиков по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг. и проведем их анализ.

Таблица 2.1 – Анализ данных о работе налоговых органов с обращениями налогоплательщиков по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Количество обращений	Период, год			Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2016	2017	2018	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017
ЧЕЧЕНСКАЯ РЕСПУБЛИКА							
Всего обращений	262	15897	22664	6067,56	142,57	5967,56	42,57
Из них: интернет-обращения	125	962	1099	769,6	114,24	669,6	14,24
ОРЛОВСКАЯ ОБЛАСТЬ							
Всего обращений	712	1138	1194	159,83	104,92	59,83	4,92
Из них: интернет-обращения	392	689	695	175,77	100,87	75,77	0,87

По данным таблицы 2.1 можно сделать вывод, что в течение трех лет наблюдается увеличение количества обращений налогоплательщиков в налоговые органы. Это говорит о развитии информационных кампаний в рамках налогообложения и информировании граждан, а также о росте доверия к налоговым органам в связи с ее доступностью и открытостью как для налогоплательщиков – юридических и физических лиц, так и работников налоговых служб, а также других заинтересованных лиц. Немалую долю из общего числа обращений составляют интернет-обращения (Рисунок 2.1).

На рисунке 2.1 отчетливо видно, что наибольшую популярность интернет-обращений налогоплательщиков имеет Орловская область и за исследуемый период они составляют более 50% от общего объема обращений в налоговые органы области.



Рисунок 2.1 – Удельный вес интернет-обращений в общем объеме обращений налогоплательщиков в налоговые органы за 2016 – 2018 гг.

Бесплатное информирование налогоплательщиков (в электронной и письменной формах) о действующем законодательстве, сроках уплаты налогов, работе интерактивных сервисов ФНС России на постоянной основе осуществляется специалистами межрайонных ИФНС России. Также налогоплательщикам и налоговым органам доступна государственная услуга по предоставлению информации, содержащейся в государственном информационном ресурсе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Кроме того, работниками налоговых органов осуществляются различные мероприятия по разъяснению и представлению информации о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов в виде семинаров и вебинаров. Основные темы и вопросы, заявленные в обращениях граждан в налоговые органы, поступившие через интернет-связь и при личном обращении представлены на рисунке 2.2.

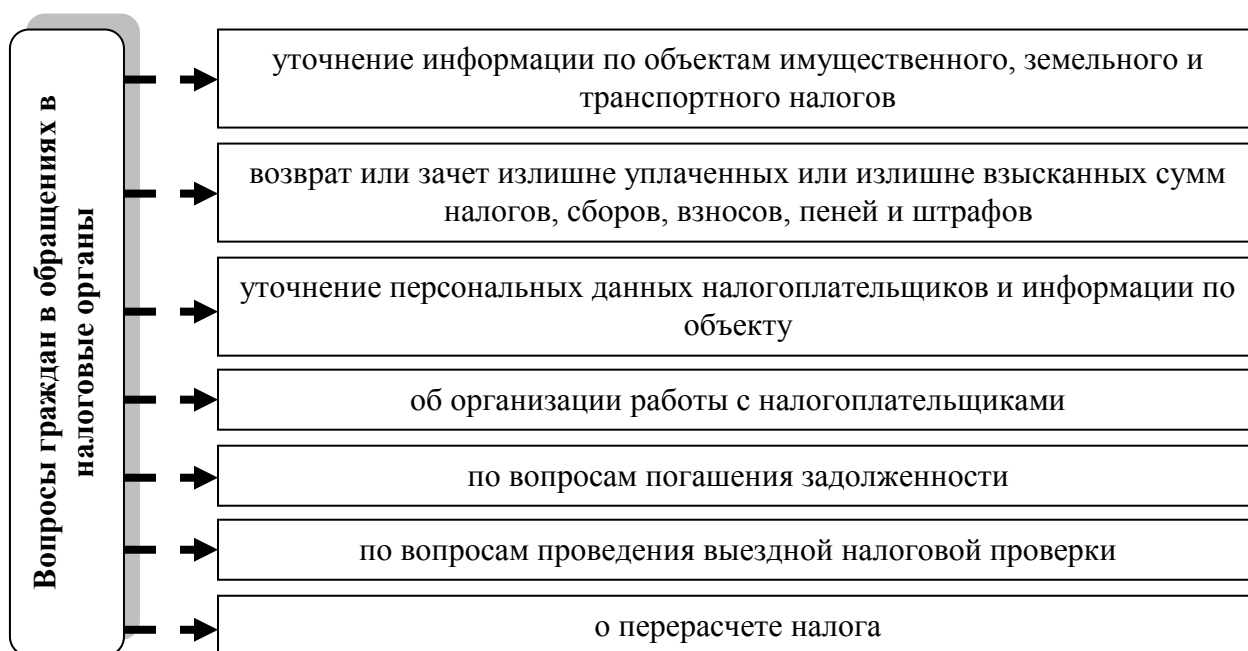


Рисунок 2.2 – Основные темы и вопросы, заявленные в обращениях граждан в налоговые органы

Оценить эффект от проведенных мероприятий предоставляется возможным в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 12 декабря 2012 г. № 1284⁸⁴, в котором приведен список критериев качества, используемых для оценки государственных услуг, предоставляемых в электронном виде.

В настоящий момент для многих налогоплательщиков – физических лиц остается проблемой подача налоговых деклараций через электронный ресурс ввиду необходимости получения электронной подписи, что для многих категорий граждан является малопонятной услугой и вызывает определенные трудности. Поэтому данная ситуация вынуждает налогоплательщиков представлять налоговые декларации в налоговые органы на бумажных носителях с личным визитом, а это отнимает у граждан

⁸⁴ Постановление Правительства РФ от 12 декабря 2012 г. № 1284 «Об оценке гражданами эффективности деятельности руководителей территориальных органов федеральных органов исполнительной власти (их структурных подразделений) и территориальных органов государственных внебюджетных фондов (их региональных отделений) с учетом качества предоставления государственных услуг, руководителей многофункциональных центров предоставления государственных и муниципальных услуг с учетом качества организации предоставления государственных и муниципальных услуг, а также о применении результатов указанной оценки как основания для принятия решений о досрочном прекращении исполнения соответствующими руководителями своих должностных обязанностей»

больше времени в силу увеличения количества этапов данного процесса. В связи с этим считаем необходимым при личном визите налогоплательщика – физического лица в налоговый орган (например, при получении Свидетельства о регистрации, подаче налоговой декларации и т.д.) оказание работниками налоговых служб помощи в получении электронной подписи и подробной консультации по ее применению для дальнейшей реализации электронного документооборота.

В связи с этим, для оценки качества предоставления государственных услуг в электронном виде мы предлагаем ввести формулу расчета интегрального показателя качества оказания государственных услуг в электронном виде в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 12 декабря 2012 г. № 1284 и нашими рекомендациями (2.1):

$$I_{ЭУ} = \frac{ЭУ_1 + ЭУ_2 + ЭУ_3 + ЭУ_4 + ЭУ_5 + ЭУ_6 + ЭУ_7}{7} \quad (2.1)$$

где, $I_{ЭУ}$ – интегральный показатель качества оказания электронных государственных услуг;

$ЭУ_1$ – доля обращений налогоплательщиков, поступивших в налоговые органы в электронной форме, к общему количеству поступивших в налоговые органы обращений налогоплательщиков;

$ЭУ_2$ – доля обращений налогоплательщиков, рассмотренных налоговыми органами в установленный срок, к общему количеству поступивших в налоговые органы обращений налогоплательщиков;

$ЭУ_3$ – доля налогоплательщиков, удовлетворенных временем, потребовавшимся для получения государственных услуг в электронном виде, к общему количеству налогоплательщиков, оценивших качество предоставления государственных услуг;

$ЭУ_4$ – доля налогоплательщиков, удовлетворенных доступностью бесплатной электронной информации о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых

органов, а также предоставление форм налоговой отчетности и разъяснение порядка их заполнения, к общему количеству налогоплательщиков, оценивших качество предоставления государственной услуги по бесплатному информированию;

$ЭУ_5$ – доля налогоплательщиков, удовлетворенных электронными сервисами, к общему количеству налогоплательщиков, оценивших качество и удобство электронных сервисов;

$ЭУ_6$ – доля налогоплательщиков, воспользовавшихся электронным документооборотом, к общему количеству налогоплательщиков, подавшим документы в налоговый орган;

$ЭУ_7$ – доля налогоплательщиков, удовлетворенных оказанием работниками налоговых служб бесплатных консультаций и помощи в получении электронной подписи, к общему количеству налогоплательщиков оценивших качество предоставления помощи и информации в получении электронной подписи.

Интегральный показатель качества оценки оказания электронных государственных услуг измеряется в процентах и показывает среднее значение доли налогоплательщиков, удовлетворенных работой налоговых служб в сфере оказания электронных государственных услуг.

В процессе выполнения своих должностных обязанностей в рамках плановой и регулирующей функций налоговых органов большое значение имеет система планирования деятельности Федеральной налоговой службы России, призванная, в первую очередь, для достижения поставленных целей и задач. В связи с этим налоговые органы осуществляют планирование своей деятельности посредством составления оперативных планов на предстоящий период. Такие планы деятельности формируются исходя из основных направлений и функций деятельности налоговых органов, определенных соответствующими законодательными и нормативными правовыми актами.

Одним из главных планов Федеральной налоговой службы является план выездных налоговых проверок, разрабатываемый в соответствии с

утвержденной Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок, предусматривающей новый подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок⁸⁵ (Приложение 1). Данная концепция акцентирует внимание на комплексный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, в результате чего отпадает необходимость в тотальном контроле, который в свою очередь перетекает в контроль, основанный на критериях риска.

Согласно Концепции планирование выездных налоговых проверок – открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездного контроля по общедоступным критериям риска совершения налогового правонарушения. Данный процесс носит открытый характер. Налогоплательщик, соответствующий таким критериям, с большой долей вероятности будет включен в план выездных налоговых проверок.

В целях обеспечения системного подхода к отбору объектов для проведения выездных налоговых проверок Концепция определяет алгоритм такого отбора. Отбор основан на качественном и всестороннем анализе всей информации, которой располагают налоговые органы (в том числе из внешних источников), и определении на ее основе «зон риска» совершения налоговых правонарушений.

Федеральная налоговая служба стремится к усилению аналитической составляющей контрольной работы налоговых органов в целях побуждения налогоплательщиков к добровольному уточнению своих налоговых обязательств.

Разработанная и утвержденная Концепция планирования выездных налоговых проверок ставит перед собой следующие цели, представленные на рисунке 2.3.

⁸⁵ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/



Рисунок 2.3 – Цели создания Концепции планирования выездных налоговых проверок

Кроме того, при формировании целостной, общедоступной и ясной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налоговых проверок необходимо учитывать определенные принципы ее построения (Рисунок 2.4).



Рисунок 2.4 – Принципы построения единой системы планирования выездных налоговых проверок

На рисунке 2.5 представлен процесс планирования выездных налоговых проверок.

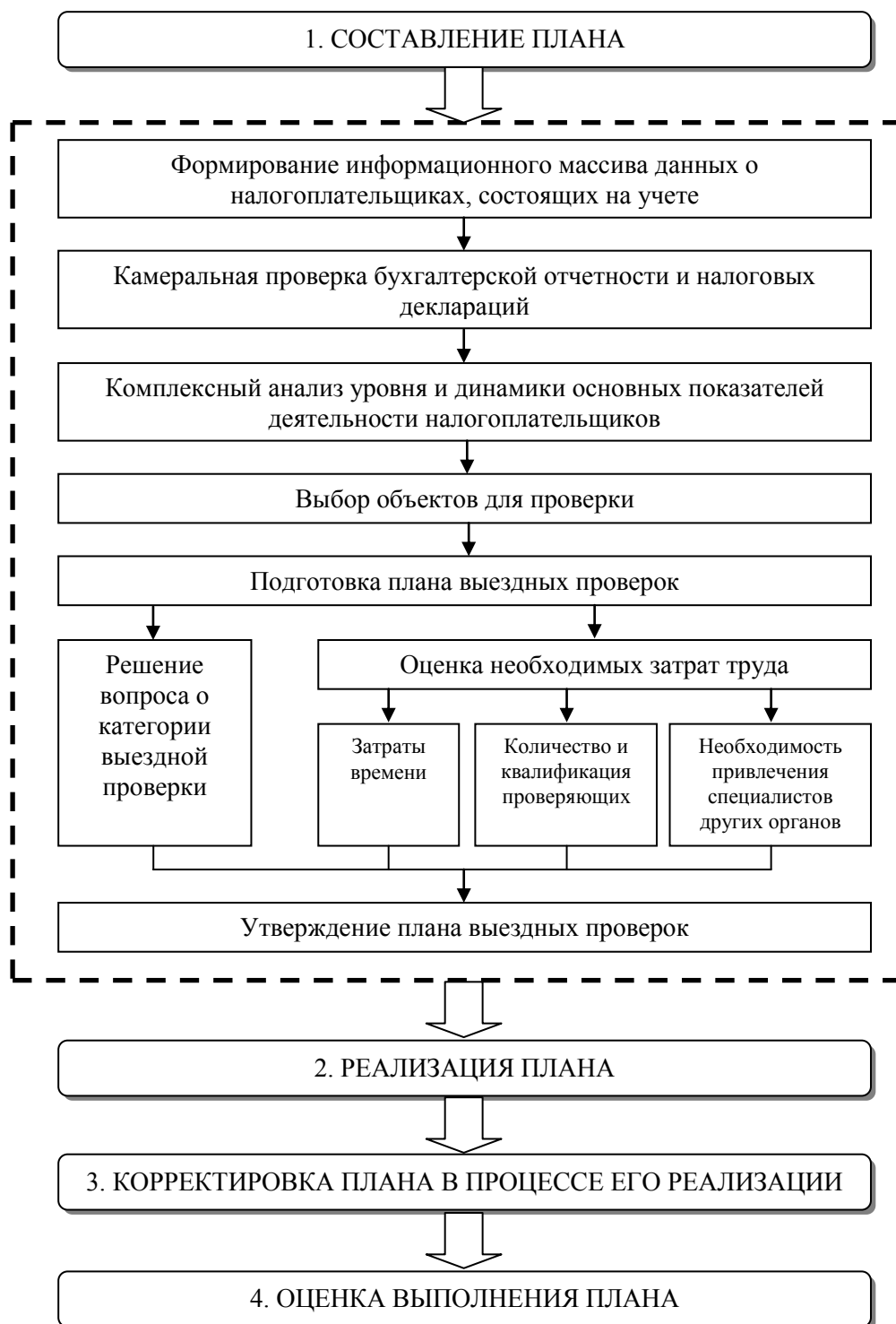


Рисунок 2.5 – Этапы планирования выездных налоговых проверок

Таким образом, в настоящей Концепции планирование выездных налоговых проверок взаимосвязано с формированием и развитием у налогоплательщиков правильного понимания законодательства о налогах и

сборах, убеждения в недопустимости его нарушения и необходимости точного соблюдения законов.

Обоснованный выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок невозможен без всестороннего анализа всей информации, поступающей в налоговые органы из различных (внешних и внутренних) источников.

Выполняемый с целью отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок анализ финансово-экономических показателей их деятельности содержит несколько уровней (Таблица 2.2).

Таблица 2.2 – Уровни анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков с целью отбора проведения выездных налоговых проверок

Уровень анализа	Вид анализа	Планируемый результат анализа
1	анализ сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики	выявление налогоплательщиков с уменьшающимися суммами начисленных налоговых платежей
2	анализ сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики	контроль за своевременным и полнообъемным перечислением налоговых платежей по каждому виду налога (сбора)
3	анализ показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков	определение существенных отклонений показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или же отклонений от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявление противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган
4	анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы	выявление возможных факторов и причин, негативно влияющих на формирование налоговой базы

В случае выбора объекта для проведения выездной налоговой проверки налоговый орган определяет целесообразность проведения выездных

налоговых проверок контрагентов и (или) аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика.

Так при планировании выездных налоговых проверок налоговыми органами осуществляется целенаправленный отбор налогоплательщиков, подлежащих проверке, посредством выполнения постоянного и всестороннего анализа финансово-хозяйственной деятельности исходя из имеющейся у налогового органа информации о каждом хозяйствующем субъекте. Приоритетными для включения в план выездных налоговых проверок являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств, и (или) результаты проведенного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях.⁸⁶

Кроме того, разработанная и утвержденная Концепция системы планирования выездных налоговых проверок предусматривает проведение налогоплательщиком самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности по приведенным на рисунке 6 критериям.

Более подробно данные критерии описаны в Приложении 2 «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок» к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.⁸⁷

Систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволит

⁸⁶ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/

⁸⁷ там же

налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства (Рисунок 2.6).



Рисунок 2.6 – Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок

Таким образом, данная концепция определяет основные приоритеты, принципы и направления реализации единого подхода к планированию выездных налоговых проверок, которая позволит налогоплательщикам максимально уменьшить вероятность проведения выездной налоговой проверки, а налоговым органам – выявить наиболее вероятные «зоны риска» (нарушения законодательства о налогах и сборах), своевременно отреагировать на возможное совершение налоговых правонарушений и определить необходимые мероприятия налогового контроля.

В рамках выполнения своих контрольных функций сотрудниками налоговых органов проводятся камеральные и выездные проверки налогоплательщиков за соблюдением законодательства о налогах и сборах с целью выявления возникших правонарушений.

В таблице 2.3 представим данные о количестве проведенных камеральных и выездных проверок налогоплательщиков налоговыми органами по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Таблица 2.3 – Анализ данных о количестве проведенных камеральных и выездных проверок налогоплательщиков налоговыми органами по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Количество проверок	Период, год			Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2016	2017	2018	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017
ЧЕЧЕНСКАЯ РЕСПУБЛИКА							
Камеральные проверки	81563	93660	113850	114,83	121,56	14,83	21,56
Выездные проверки	80	74	61	92,50	82,43	-7,50	-17,57
ОРЛОВСКАЯ ОБЛАСТЬ							
Камеральные проверки	195719	276953	311256	141,51	112,39	41,51	12,39
Выездные проверки	93	56	49	60,22	87,50	-39,78	-12,50

Исходя из данных таблицы 2.3, наблюдается значительное превышение количества камеральных и выездных налоговых проверок в Орловской области по сравнению с Чеченской Республикой. Тем не менее, за

исследуемый период количество камеральных налоговых проверок растет в обоих регионах, а количество выездных налоговых проверок снижается. Снижение количества выездных проверок связано с активно развивающейся Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок, что также доказывает эффективность ее разработки и внедрения.

Так количество выездных налоговых проверок в Чеченской Республике сократилось в 2017 г. – на 7,5%, в 2018 г. – на 17,57%, в Орловской области – на 39,78% и 12,5% соответственно. Тем самым можно говорить о снижении трудовых, материальных и временных затрат, возникающих в виду проведения работниками налоговых служб выездных проверок. Это, в свою очередь, говорит о снижении нагрузки на работников налоговых служб.

Таким образом, мы считаем, что реализация данной Концепции оказывает благоприятное воздействие уровень собираемости налоговых платежей и сборов, а также дает возможность предприятиям и индивидуальным предпринимателям самостоятельно оценить налоговые риски и тем самым снижать их. Кроме того, помимо снижения количества выездных проверок также наблюдается снижение количества возражений о проведенных проверках и возрастает доверие налогоплательщиков к налоговым службам и наоборот. Это как раз то, к чему должно стремиться эффективно функционирующее налоговое администрирование.

Также в рамках своей плановой деятельности налоговые органы составляют квартальные планы отделов, планы по выполнению бюджетных назначений и другие.

Как правило, квартальный план оформляют в виде таблицы, в которой указывают наименование мероприятий, срок их исполнений и ответственного исполнителя. Примерный квартальный план работы отдела налогового органа может быть представлен в следующем виде (Таблица 2.4).

Таблица 2.4 – Примерный квартальный план работы отдела налоговой службы

№ п/п	Наименование	Срок исполнения	Исполнитель
1	2	3	4
1. Контроль исполнения налогового законодательства	1.1 Проведение выездных налоговых проверок	Согласно графику	Инспекторы
	1.2 Контроль за поступлением сумм по актам проверок	Постоянно	Начальник отдела, Инспекторы
	1.3 Проведение встречных проверок по запросам других инспекций	По мере получения запроса	Инспекторы
	1.4 Подготовка материалов для выездных проверок	Еженедельно	Инспекторы
	1.5 Проверка наличия дополнительных счетов у налогоплательщиков	Постоянно	Инспекторы
	1.6 Проведение массовых проверок соблюдения законодательства об оплате труда	В ходе проверок	Инспекторы
	1.7 Выполнение работ по выявлению оптовых поставщиков алкогольной продукции	В ходе проверок	Инспекторы
	1.8 Проведение работ с запросами и жалобами налогоплательщиков	По мере их получения	Начальник отдела
	1.9 Проведение проверок по заданиям УФНС РФ	По мере получения	Инспекторы
2. Подготовка отчетности	2.1 Составление отчета по форме «2-Н срочная»	До 1 числа (ежемесячно)	Начальник отдела
	2.2 Составление отчета по форме «2-Н квартальная»	До 1 числа (ежемесячно)	Начальник отдела
	2.3 Подготовка пояснительной записки к отчету «2-Н квартальная»	До 4 числа (ежемесячно)	Начальник отдела
3. Работа с кадрами отдела	3.1 Проведение аппаратных совещаний у начальника инспекции	Еженедельно	Начальник отдела
	3.2 Проведение обучающих семинаров в области экономики	Раз в месяц	Начальник отдела
	3.3 Проведение учебных проверок с вновь принятыми специалистами	По мере прибытия	Начальник отдела
	3.4 Проведение перепроверок за работой инспекторов отдела	Раз в квартал	Начальник отдела

Налоговыми органами также осуществляется планирование сумм поступлений налоговых и других платежей от налогоплательщиков в разрезе на месяц, квартал и год.

Расчет плановых показателей ведется исходя из выполненных налоговых проверок налогоплательщиков, их предполагаемого дохода и т.д. Далее сравниваются и анализируются плановые и фактические показатели за соответствующий период, выявляются отклонения и причины их возникновения по каждому показателю.

Таким образом, несмотря на относительно молодую и далеко не идеальную налоговую систему РФ, можно с уверенностью утверждать об эффективности ее функционирования и благоприятном развитии. Благодаря интернет-ресурсам система налогообложения становится более открытой и понятной для налогоплательщиков, а общение с налоговыми органами более доступной. Все чаще работники налоговых служб устраивают встречи с налогоплательщиками в виде «круглых столов», семинаров, выездных мобильных офисов, уроков налоговой грамотности, на которых подробно рассказывают о порядке декларирования доходов физических лиц, получении социальных и имущественных налоговых вычетов, широких возможностях Интернет-сервиса «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц».

В последние несколько лет ФНС России планомерно снижает давление на добросовестный бизнес, концентрируясь только на зонах максимального риска. Такой подход стал реален благодаря внедрению информационных технологий в налоговое администрирование. При этом основной упор налоговая служба делает на побуждение налогоплательщиков к добровольной уплате текущих налоговых обязательств. Благодаря информационным технологиям ФНС России сократила количество выездных налоговых проверок на 30%.

Разработанная и предложенная нами формула расчета интегрального показателя оценки качества оказания электронных государственных услуг

работниками налоговых служб показывает среднее значение доли налогоплательщиков, удовлетворенных временем, доступностью, открытостью и понятностью оказания электронных государственных услуг. Главной проблемой в применении электронного документооборота налогоплательщиками – физическими лицами является получение электронной подписи для отдельных категорий граждан. В связи с этим предлагаем работникам налоговых служб чаще проводить обучающие семинары и консультации при обращении налогоплательщиков в налоговые органы и подробнее останавливаться на этом вопросе.

Также реализация налогового администрирования в нашей стране требует дальнейшей ее модернизации и совершенствования по многим параметрам, что подтверждается анализом налоговых поступлений и налоговых нарушений.

2.2 Анализ структуры и динамики налоговых поступлений по регионам России

Одним из главных источников доходов в федеральный и консолидированный бюджеты страны являются поступления налогов и сборов. Важная роль формирования системы налогообложения, несомненно, отводится анализу налоговых поступлений, поэтому его также выделяют как самостоятельную подсистему налогового администрирования. Подсистема анализа налоговых поступлений позволяет оценить объем поступлений, выявить их динамику и структуру, а также определить взаимосвязь различных внешних и внутренних факторов, непосредственно влияющих на динамику развития и тенденцию налоговых поступлений.

Для данной подсистемы налогового администрирования характерно наличие целей и задач, свойственных анализу налоговых поступлений. В соответствии с этим предлагаем выделить следующие основные задачи

анализа налоговых поступлений как самостоятельной подсистемы налогового администрирования (Рисунок 2.7).

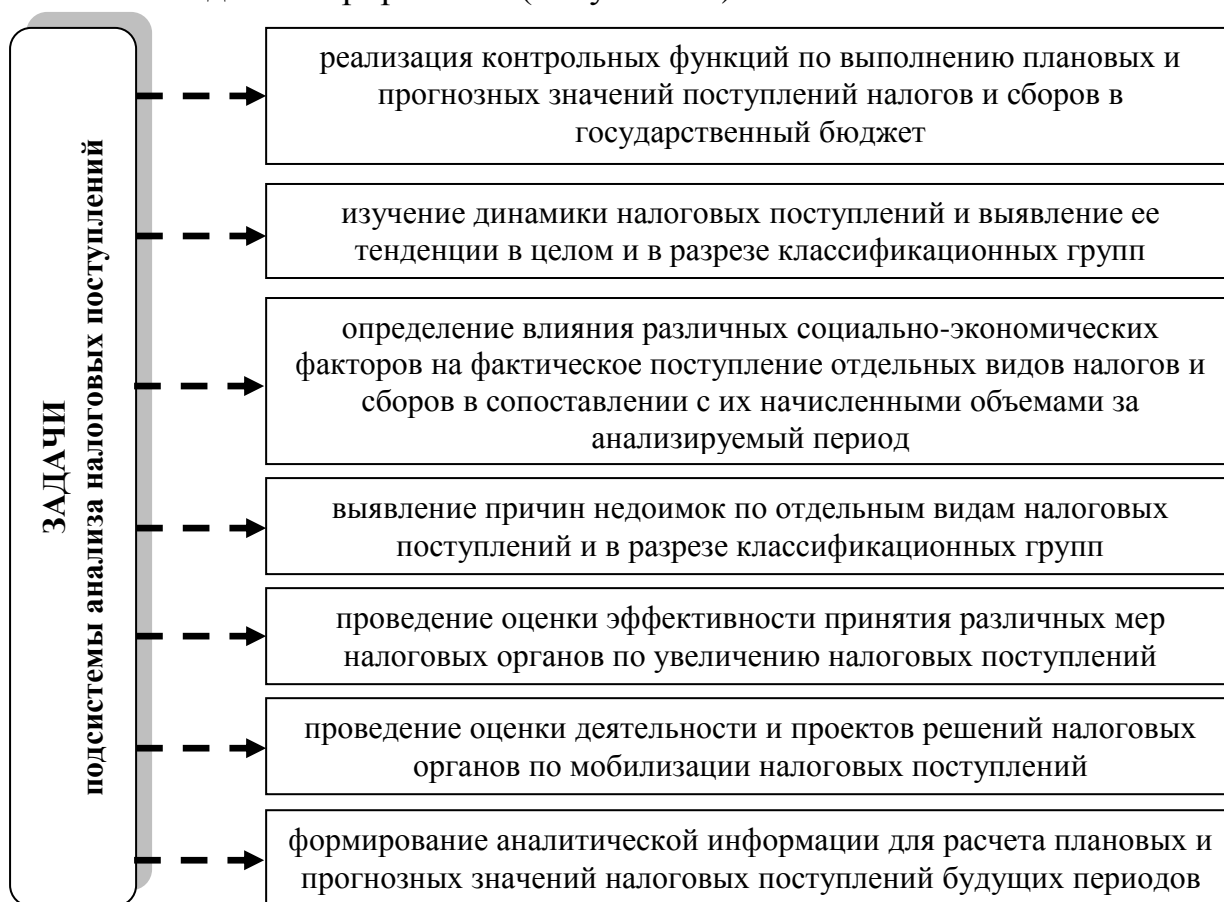


Рисунок 2.7 – Задачи подсистемы анализа налоговых поступлений

Формирование налоговых поступлений в бюджетную систему является многофакторным процессом, поэтому при проведении их анализа также акцентировать внимание на изучение факторов, оказывающих свое прямое или косвенное влияние на динамику и тенденцию поступления налогов и сборов в бюджет государства.

В экономической литературе встречается разнообразие подходов к классификации факторов, оказывающих влияние на налоговые поступления в бюджеты разных уровней РФ. В нашем исследовании мы будем придерживаться классификации факторов, оказывающих как положительное, так и отрицательное влияние на уровень налоговых поступлений, и считаем необходимым выделить социально-экономические, правовые факторы и

факторы налогового администрирования, которые представлены на рисунке 2.8.



Рисунок 2.8 – Факторы, влияющие на налоговые поступления

В таблице 6 представим данные анализа поступлений налогов и сборов в федеральный, консолидированный и местный бюджеты по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Полученные результаты таблицы 2.5 говорят о том, что динамика налоговых поступлений как по Чеченской Республике, так и по Орловской области за 2016 – 2018 гг. имеют как положительную, так и отрицательную тенденцию поступления. Так в 2016 и 2018 гг. наблюдаются отрицательные значения налоговых поступлений в федеральный бюджет, это говорит о том, что в эти периоды производились возмещения из федерального бюджета. Темп роста поступлений налогов и сборов в федеральный бюджет в 2017 г., по отношению к 2016 г., составляет 102,39%, а в 2018 г., по отношению к 2017 г., – 46,8%, т.е. в 2017 г. налоговые поступления увеличились на 2,39%, а в 2018 г. они сократились на 53,2%.

Таблица 2.5 – Анализ динамики поступлений налогов и сборов по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Тип бюджета	Налоговые поступления, тыс. руб.			Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2017/ 2016	2018/ 2017	2017/ 2016	2018/ 2017
ЧЕЧЕНСКАЯ РЕСПУБЛИКА							
ВСЕГО НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ	11319026	13370422	13152089	118,12	98,37	18,12	-1,63
В федеральный бюджет	-980549	1004021	-469918	102,39	46,80	2,39	-53,2
В консолидированный бюджет субъекта РФ	12299575	12366401	13622007	100,54	110,15	0,54	10,15
из него - в местные бюджеты	4459148	3674626	4658006	82,41	126,76	-17,59	26,76
ОРЛОВСКАЯ ОБЛАСТЬ							
ВСЕГО НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ	22764529	25344000	24953883	111,33	98,46	11,33	-1,54
В федеральный бюджет	5707616	7052988	4593151	123,57	65,12	23,57	-34,88
В консолидированный бюджет субъекта РФ	17056913	18291012	20360732	107,24	111,32	7,24	11,32
из него - в местные бюджеты	3850386	4099952	4370056	106,48	106,59	6,48	6,59

Поступления налогов и сборов в 2017 и 2018 г. в консолидированный бюджет увеличились на 0,54% и 10,15% соответственно, причем перераспределенные из него в местные бюджеты Чеченской Республики налоговые поступления в 2018 г. увеличились на 26,76%, а в 2017 г. – снизились на 17,59%. Так общий объем налоговых поступлений по Чеченской Республике за 2017 г. увеличился на 18,12%, а за 2018 г. – сократился на 1,63%.

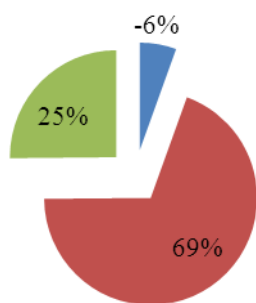
Поступления налогов и сборов в федеральный бюджет по Орловской области за 2017 г. увеличились на 23,57%, по отношению к 2016 г., а за 2018 г. – сократились на 34,78%, по отношению к 2017 г. Налоговые поступления в консолидированный бюджет имеют положительную динамику роста за исследуемый период, т.е. увеличение налоговых поступлений на 7,24% и 11,32% за 2017 и 2018 гг. соответственно. Также наблюдается рост

налоговых поступлений в местные бюджеты Орловской области в 2017 г. на 6,48% и в 2018 г. на 6,59%. Общий объем поступлений налогов и сборов по Орловской области увеличился в 2017 г., по отношению к 2016 г. на 11,33%, а в 2018 г., по отношению к 2017 г., сократился на 1,54%.

На рисунках 2.9 – 2.11 наглядно представим удельный вес налоговых поступлений по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Мы видим, что наибольший удельный вес налоговых поступлений по Чеченской Республике и по Орловской области за исследуемый период приходится на налоговые поступления в консолидированный бюджет. Так удельный вес налоговых поступлений в консолидированный бюджет по Чеченской Республике за 2016 – 2018 гг. составляет 69%, 72% и 73%. Удельный вес налоговых поступлений по орловской области за 2016 – 2018 гг. составляет 64%, 62% и 69%. Т.е. наблюдается незначительное расхождение в процентном соотношении между налоговыми поступлениями в консолидированный бюджет анализируемых регионов РФ за исследуемый период.

ЧЕЧЕНСКАЯ РЕСПУБЛИКА



ОРЛОВСКАЯ ОБЛАСТЬ



Рисунок 2.9 – Удельный вес налоговых поступлений в бюджеты РФ по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 г.

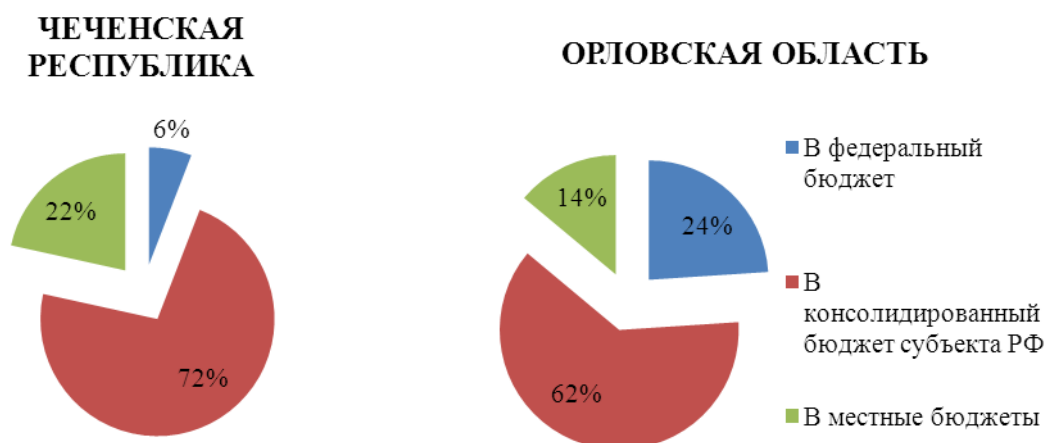


Рисунок 2.10 – Удельный вес налоговых поступлений в бюджеты РФ по Чеченской Республике и Орловской области за 2017 г.

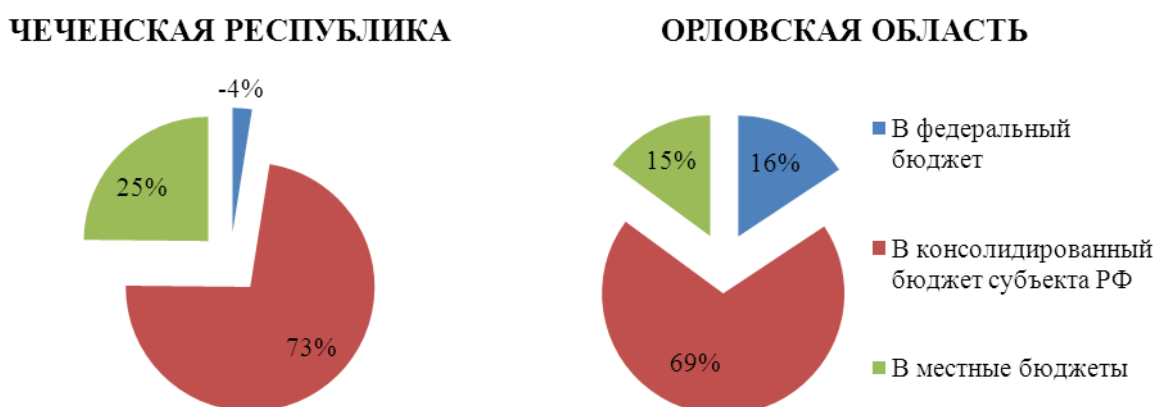


Рисунок 2.11 – Удельный вес налоговых поступлений в бюджеты РФ по Чеченской Республике и Орловской области за 2018 г.

Большее расхождение в процентном соотношении налоговых поступлений по анализируемым регионам РФ за исследуемый период наблюдается в поступлениях налогов и сборов в местные бюджеты. Удельный вес налоговых поступлений по Чеченской Республике за 2016 – 2018 гг. составляет 25%, 22% и 25%, а по Орловской области – 15%, 14% и 15%.

Значительная разница процентного соотношения налоговых поступлений по Чеченской Республике и Орловской области присутствует в

поступлениях в федеральный бюджет. Результаты анализа показывают, что удельный вес налоговых поступлений в федеральный бюджет по Чеченской Республике за 2016 – 2018 гг. составляет 6%, 6% и 4%, а по Орловской области – 21%, 24% и 16%.

Для определения причины таких расхождений необходимо также провести анализ динамики и структуры поступлений налогов и сборов по анализируемым регионам РФ за исследуемый период.

В таблицах 2.6 и 2.6 представим анализ динамики поступлений налогов и сборов в разрезе их классификации по принадлежности к уровню правления по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Таблица 2.6 – Анализ динамики поступления налогов и в разрезе их классификации по принадлежности к уровню правления по Чеченской Республике за 2016 – 2018 гг.

Налоговые поступления	Сумма налоговых доходов, тыс. руб.			Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017
1	2	3	4	5	6	7	8
Федеральные налоги и сборы	8663546	10683270	10206321	123,31	95,54	23,31	-4,46
поступления в федеральный бюджет	-980556	1003944	-469918	102,39	46,81	2,39	-53,19
поступления в консолидированный бюджет субъекта РФ	9644102	9679326	10676239	100,37	110,30	0,37	10,30
1	2	3	4	5	6	7	8
из него - поступления в местный бюджет	4080712	3231048	4189989	79,18	129,68	-20,82	29,68
Региональные налоги и сборы	2276992	2243181	2477739	98,52	110,46	-1,48	10,46
поступления в консолидированный бюджет субъекта РФ	2276992	2243181	2477739	98,52	110,46	-1,48	10,46

Продолжение таблицы 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8
Местные налоги и сборы	254207	283338	263670	111,46	93,06	11,46	-6,94
поступления в консолидированный бюджет субъекта РФ	254207	283338	263670	111,46	93,06	11,46	-6,94
из него - поступления в местный бюджет	254207	283338	263670	111,46	93,06	11,46	-6,94
Налоги, относящиеся к специальным режимам	124281	160633	204359	129,25	127,22	29,25	27,22
поступления в федеральный бюджет	7	77	0	1100,00	0,00	1000,00	-100,00
поступления в консолидированный бюджет субъекта РФ	124274	160556	204359	129,20	127,28	29,20	27,28
из него - поступления в местный бюджет	124229	160240	204347	128,99	127,53	28,99	27,53

Таблица 2.7 – Анализ динамики поступления налогов и сборов в разрезе их классификации по принадлежности к уровню управления по Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Налоговые поступления	Сумма налоговых доходов, тыс. руб.			Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017
1	2	3	4	5	6	7	8
Федеральные налоги и сборы, всего	18133565	20366530	19541332	112,31	95,95	12,31	-4,05
поступления в федеральный бюджет	5707616	7052988	4593151	123,57	65,12	23,57	-34,88
поступления в консолидированный бюджет субъекта РФ	12425949	13313542	14948181	107,14	112,28	7,14	12,28
из него - поступления в местный бюджет	2660377	2835774	3025596	106,59	106,69	6,59	6,69

Продолжение таблицы 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8
Региональные налоги и сборы	2504740	2704962	2814449	107,99	104,05	7,99	4,05
поступления в консолидированный бюджет субъекта РФ	2504740	2704962	2814449	107,99	104,05	7,99	4,05
Местные налоги и сборы	692212	778623	836021	112,48	107,37	12,48	7,37
поступления в консолидированный бюджет субъекта РФ	692212	778623	836021	112,48	107,37	12,48	7,37
из него - поступления в местный бюджет	692212	778623	836021	112,48	107,37	12,48	7,37
Налоги, относящиеся к специальным налоговым режимам	1434012	1493885	1762081	104,18	117,95	4,18	17,95
поступления в консолидированный бюджет субъекта РФ	1434012	1493885	1762081	104,18	117,95	4,18	17,95
из него - поступления в местный бюджет	497797	485555	508439	97,54	104,71	-2,46	4,71

Данные по анализу структуры налоговых поступлений в разрезе их классификации по принадлежности к уровню правления по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг. представим на рисунках 2.12 и 2.13.

Как показывает анализ структуры налоговых поступлений в разрезе их классификации по принадлежности к уровню правления по анализируемым регионам РФ за исследуемый период, наибольший удельный вес налоговых поступлений приходится на федеральные налоги и сборы. Здесь наблюдается незначительный разрыв в процентном соотношении налоговых поступлений по двум регионам.

В Чеченской Республике федеральные налоги и сборы в структуре налоговых поступлений за 2016 – 2018 гг. составляют 76,54%, 79,9% и 78,31%, по Орловской области – 79,66%, 80,36% и 78,31%.



Рисунок 2.12 – Анализ структуры налоговых поступлений в разрезе их классификации по принадлежности к уровню правления по Чеченской Республике за 2016 – 2018 гг.

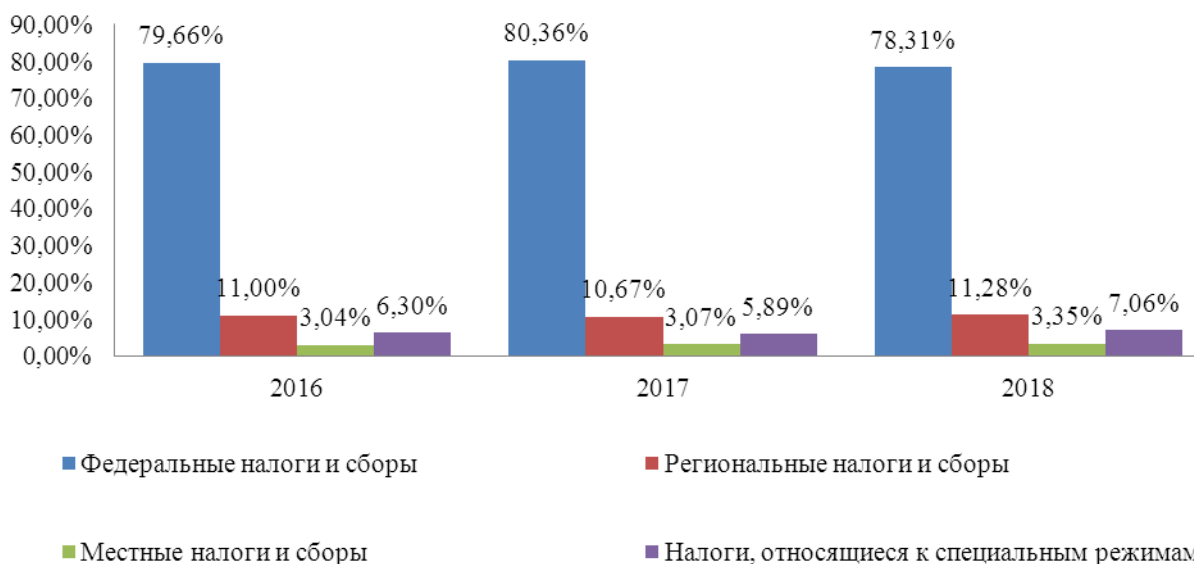


Рисунок 2.13 – Анализ структуры налоговых поступлений в разрезе их классификации по принадлежности к уровню правления по Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Что касается динамики их поступления в бюджет, то за 2017 г., по отношению к 2016 г., поступления федеральных налогов и сборов по Чеченской Республике увеличились на 23,31%, а за 2018 г., по отношению к 2017 г., снизились на 4,46%. Поступления федеральных налогов и сборов по Орловской области за 2017 г., по отношению к 2016 г., увеличились на 12,31%, а за 2018 г., по отношению к 2017 г., снизились на 4,05%.

Также незначительное расхождение в процентном соотношении по удельному весу в структуре налоговых поступлений анализируемых регионов РФ наблюдается по местным налогам и сборам. На протяжении исследуемых трех лет эти данные по Чеченской Республике находятся в пределах 2%, а по Орловской области – в пределах 3%. Так суммы поступлений местных налогов по Чеченской Республике за 2017 г. увеличились на 11,46%, а за 2018 г. – сократились на 6,94%. Суммы поступлений местных налогов по Орловской области имеют положительную динамику: за 2017 г. они увеличились на 12,48%, а за 2018 г. – на 7,37%.

Удельный вес региональных налогов и сборов в структуре налоговых поступлений по Чеченской Республике составляет в 2016 г. – 20,12%, в 2017 г. – 16,78%, в 2018 г. – 18,84%, а по Орловской области – 11%, 10,67% и 11,28% соответственно. Поступления региональных налогов и сборов в бюджет по Чеченской Республике за 2017 г. сократились на 1,48%, а за 2018 г. – увеличились на 10,46%. По Орловской области наблюдался рост данных поступлений налогов и сборов в 2017 г. – на 7,99%, в 2018 г. – на 4,05%.

Доля поступлений по налогам, относящимся к специальным режимам, по Чеченской Республике за исследуемый период находилась в пределах 1%, а по Орловской области – в пределах 6-7%. Суммы поступлений по налогам, относящимся к специальным режимам, по Чеченской области за 2017 г. увеличились на 29,25%, за 2018 г. – 27,22%. Также наблюдался рост данных налоговых поступлений и по Орловской области: за 2017 г. – 4,18%, за 2018 г. – на 17,95%.

Далее проведем анализ динамики поступлений налогов и сборов по их видам по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг. (Таблица 2.8 и 2.9).

Таблица 2.8 – Анализ динамики поступлений налогов и сборов по Чеченской Республике за 2016 – 2018 гг.

Налоги и сборы	Налоговые поступления, тыс. руб.			Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017
Налог на прибыль организаций	686901	832380	832517	121,18	100,02	21,18	0,02
Налог на доходы физических лиц	8961149	8886125	9848028	99,16	110,82	-0,84	10,82
Налог на добавленную стоимость	-1777864	169438	-1412906	9,53	833,88	-90,47	733,88
Акцизы	10740	1191	47	11,09	3,95	-88,91	-96,05
Налог на имущество физических лиц	41693	63416	75 855	152,10	119,61	52,10	19,61
Налог на имущество организаций	2114617	1959849	2 191 900	92,68	111,84	-7,32	11,84
Транспортный налог	162373	283333	285 838	174,50	100,88	74,50	0,88
Земельный налог	212380	220165	187 786	103,67	85,29	3,67	-14,71
Налог на добычу полезных ископаемых	724169	732382	844 484	101,13	115,31	1,13	15,31
Водный налог	6733	7447	4976	110,60	66,82	10,60	-33,18

Итак, проанализировав данных всех таблиц можно сделать вывод о том, что наличие отрицательных значений сумм налоговых поступлений по Чеченской Республике в федеральный бюджет объясняется наличием отрицательных значений по поступлениям НДС. Отрицательные значения поступлений по НДС в 2016 и 2018 гг. по Чеченской Республике говорит о том, что в эти периоды суммы возмещений НДС из бюджета превысило суммы начислений по НДС.

Таблица 2.9 – Анализ динамики поступлений налогов и сборов по Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Налоги и сборы	Налоговые поступления, тыс. руб.			Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017
1	2	3	4	5	6	7	8
Налог на прибыль организаций	4109808	4533153	5576917	110,30	123,03	10,30	23,03
Налог на доходы физических лиц	8523742	9024026	9758874	105,87	108,14	5,87	8,14
Налог на добавленную стоимость	5271258	6566623	3926669	124,57	59,80	24,57	-40,20
Акцизы	70 020	83050	86340	118,61	103,96	18,61	3,96
Налог на имущество физических лиц	30847	49460	76838	160,34	155,35	60,34	55,35
Налог на имущество организаций	1777141	1922922	1 959 498	108,20	101,90	8,20	1,90
Транспортный налог	725485	780109	851 690	107,53	109,18	7,53	9,18
Налог на игорный бизнес	2068	1852	3 279	89,56	177,05	-10,44	77,05
Земельный налог	661139	728 867	758 880	110,24	104,12	10,24	4,12
Налог на добычу полезных ископаемых	14691	15348	22416	104,47	146,05	4,47	46,05
Водный налог	13605	14112	15418	103,73	109,25	3,73	9,25
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	427	400	435	93,68	108,75	-6,32	8,75

Далее в таблице 2.10 проведем анализ структуры налоговых поступлений по видам налогов по Чеченской Республике и по Орловской области за 2016 -2018 гг.

Таблица 2.10 – Анализ структуры поступления налогов и сборов по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 -2018 гг.

Налоги и сборы	Структура поступлений налогов и сборов по Чеченской Республике, %			Структура поступлений налогов и сборов по Орловской области, %		
	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.
1	2	3	4	5	6	7
Налог на прибыль организаций	6,16	6,33	6,47	19,39	19,11	24,21
Налог на доходы физических лиц	80,42	67,55	76,59	40,21	38,04	42,36
Налог на добавленную стоимость	15,96	1,29	10,99	24,86	27,68	17,04
Акцизы	0,1	0,01	0,0004	0,33	0,35	0,37
Налог на имущество физических лиц	0,37	0,48	0,59	0,15	0,21	0,33
Налог на имущество организаций	18,98	14,9	17,05	8,38	8,11	8,51
Транспортный налог	1,46	2,15	2,22	3,42	3,29	3,7
Налог на игорный бизнес	-	-	-	0,01	0,01	0,01
Земельный налог	1,91	1,67	1,46	3,12	3,07	3,29
Налог на добычу полезных ископаемых	6,50	5,57	6,57	0,07	0,06	0,1
Водный налог	0,06	0,06	0,04	0,06	0,06	0,07
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	-	-	-	0,002	0,002	0,002

Наибольший удельный вес в структуре поступлений налогов и сборов по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг. приходится на поступления по налогу на доходы физических лиц. Удельный вес в структуре налоговых поступлений НДФЛ по Чеченской Республике составляет в 2016 г. – 80,42%, в 2017 г. – 67,55%, в 2018 г. – 76,59%; по Орловской области данные поступления составляют – 40,21%, 38,04%, 42,36% за 2016 – 2018 гг. соответственно.

Далее одними из основных бюджетобразующих налогов являются НДС и налог на прибыль организаций. Доля НДС в структуре налоговых поступлений по Чеченской Республике за 2016 – 2018 гг. составляет 15,96%, 1,29% и 10,99%. В ходе проведенного анализа налоговых поступлений нами

была выявлена отрицательная динамика поступлений НДС, что было вызвано превышением сумм возмещения НДС из федерального бюджета. По Орловской области доля поступлений по НДС в структуре налоговых поступлений за исследуемый период составляет 24,86%, 27,68% и 17,04%. Так поступления НДС за 2017 г., по отношению к 2016 г., увеличились на 24,57%, а за 2018 г., по отношению к 2017 г., наоборот, сократились на 40,2%.

Доля налога на прибыль организаций в структуре налоговых поступлений по Чеченской Республике невелика и за исследуемый период составляет 6,16%, 6,33% и 6,47%. Однако, на протяжении исследуемого периода наблюдается рост поступлений по налогу на прибыль организаций. За 2017 г. данный показатель увеличился на 21,18%, а за 2018 г. незначительный рост – на 0,02%. Удельный вес налога на прибыль организаций в структуре налоговых поступлений по Орловской области за 2016 – 2018 гг. значительно выше, чем по Чеченской Республике, и составляет 19,39%, 19,11% и 24,21%. На протяжении исследуемого периода наблюдается стабильный рост поступлений по данному налогу: за 2017 г. приведенный показатель увеличился на 10,30%, а за 2018 г. – на 23,03%.

По результатам проведенного анализа наблюдается неоднозначная динамика налоговых поступлений в разрезе видов налогов и сборов по анализируемым нами регионам РФ за исследуемый период. Для выяснения причин такой тенденции необходимо дополнительно провести анализ возможных факторов, повлиявших на налоговые поступления.

Мы считаем, что основным фактором, влияющим на динамику налоговых поступлений, является уровень экономического развития региона. Проведем анализ влияния уровня ВРП на динамику налоговых поступлений по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг. С этой целью произведем анализ ВРП и налоговых поступлений в реальном выражении, т.е. скорректированных на индекс-дефлятор ВВП. Также в анализе мы будем использовать оценочные значения ВРП за 2018 г. по

анализируемым регионам, а результаты анализа представим в виде графиков (Рисунок 2.14 и 2.15).



Рисунок 2.14 – Анализ влияния уровня ВРП на динамику налоговых поступлений по Чеченской Республике за 2016 – 2018 гг.

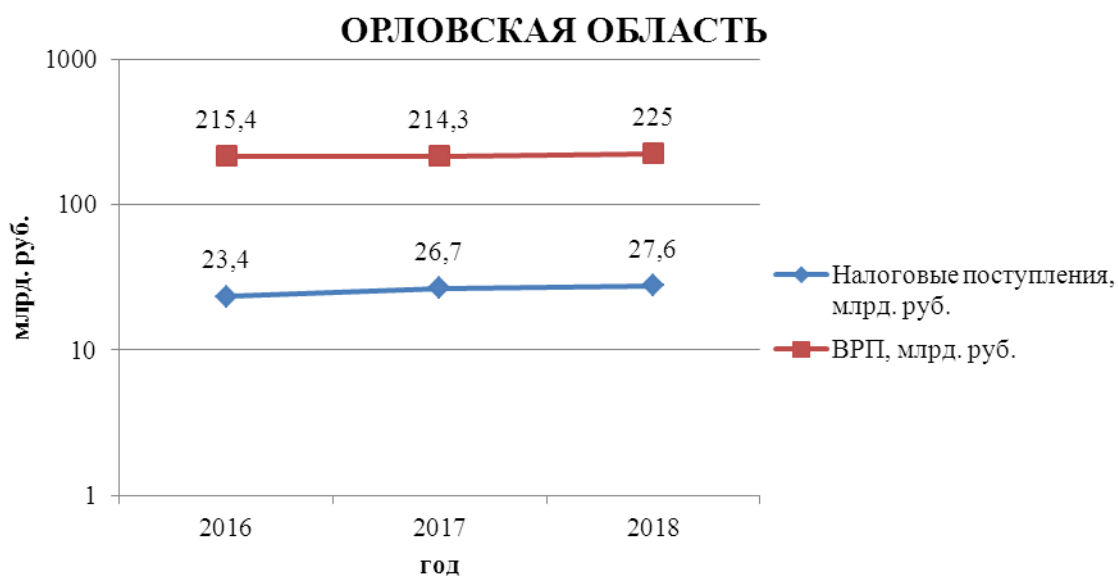


Рисунок 2.15 – Анализ влияния уровня ВРП на динамику налоговых поступлений по Орловской области за 2016 – 2018 гг.

По результатам проведенного нами анализа влияния уровня ВРП на динамику налоговых поступлений можно сказать, что наблюдается несомненная зависимость между налоговыми поступлениями и уровнем ВРП. На данных графиках (Рисунок 2.14 и 2.15) отчетливо видно, что с

ростом уровня ВРП наблюдается рост налоговых поступлений, как по Чеченской Республике, так и по Орловской области за исследуемый период. Т.е. получаем, что за исследуемый период при росте уровня ВРП по Чеченской Республике на 17,77%, налоговые поступления увеличились на 25,86% (превышение на 8,09 п.п.). По Орловской области получаем, что при росте ВРП за исследуемый период на 4,46%, налоговые поступления увеличились на 17,95% (превышение на 13,49 п.п.). Таким образом, нами доказана реальная прямая зависимость между уровнем развития экономики региона и уровнем налоговых поступлений по региону.

Итак, мы выяснили, что для анализа налоговых поступлений недостаточно простой оценки их уровня поступления в бюджет, необходимо выполнение качественного и подробного анализа динамики и структуры налоговых поступлений, а также определения причин развития такой тенденции. В связи с этим необходимо проведение факторного анализа динамики налоговых поступлений по бюджетобразующим налогам. Основными факторами анализа поступлений налогов и сборов являются социально-экономического, законодательного характера и факторы налогового администрирования. Причем на каждый налог данные факторы оказывают неоднозначное влияние. Основным фактором влияния на налоговые поступления в консолидированный бюджет является уровень развития экономики. Это было доказано нами в результате проведения факторного анализа влияния уровня ВРП на уровень налоговых поступлений по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг. Мы выявили, что при росте уровня ВРП наблюдается рост налоговых поступлений, т.е. присутствует прямая зависимость.

2.3 Методика оценка контрольно-проверочной деятельности налоговых органов

Система государственного контроля включает в себя налоговый контроль, которому отводится одна из главных ролей, т.к. налоги составляют немалую долю всех поступлений в бюджетную систему государства. Так налоговый контроль представлен контролем за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, своевременностью уплаты налогов и сборов в бюджет. В Налоговом кодексе и на сайте налоговых органов можно ознакомиться с широким перечнем мероприятий налогового контроля и его формами. Согласно ст. 82 Налогового кодекса РФ проведение налогового контроля осуществляется должностными лицами в форме проведения налоговых проверок (камеральных и выездных), получение объяснений налогоплательщиков, проверка данных учета и отчетности и др. Налоговые проверки являются основной формой налогового контроля и подразделяются на камеральные и выездные. Значимость и эффективность налоговых проверок отражают их ведущее положение в контрольно-проверочной деятельности налоговых органов. В связи с этим оценка эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов основана на проведении оценки эффективности камеральных и выездных налоговых проверок.

В современное время можно встретить немалое количество разработанных методик оценки эффективности и результативности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов. Условно данные методики разделяют на авторские и внутриведомственные.

На рисунке 2.16 представим имеющиеся на сегодняшний день авторские методики.

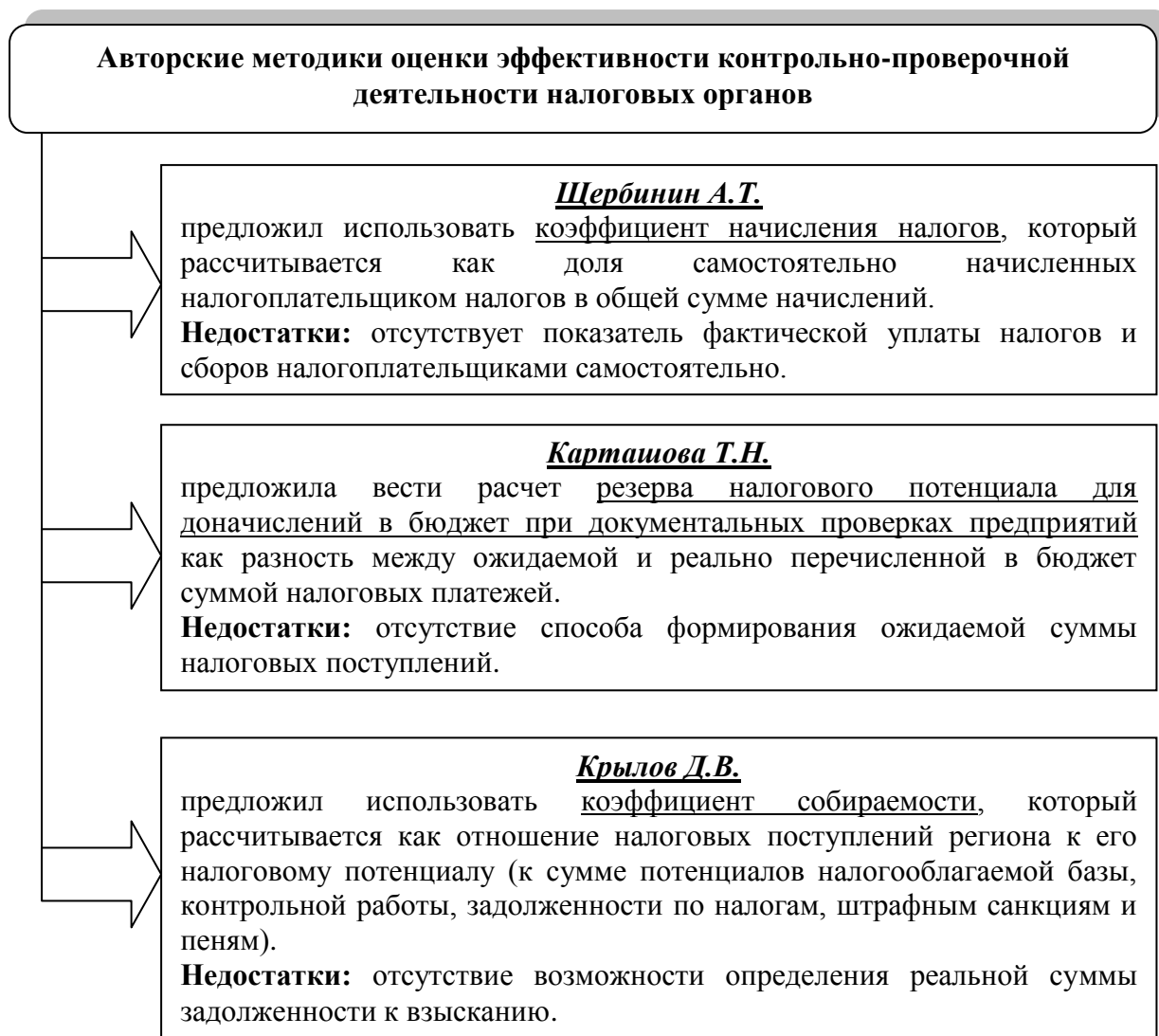


Рисунок 2.16 – Авторские методики оценки эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов

Основным недостатком авторских методик, помимо представленных нами недостатков данных методик на рисунке 2.16, является их теоретическая направленность, что очень сильно затрудняет их практическое применение в налоговых органах. Поэтому в налоговых органах при оценке эффективности и результативности контрольно-проверочной деятельности пользуются внутриведомственными методиками.

В настоящее время налоговые органы используют для оценки контрольно-проверочной деятельности разработанную внутриведомственную методику, основанную на последовательной оценке эффективности работы по группам индикаторов. Перечень показателей результативности и

эффективности контрольно-надзорной деятельности налоговых органов утвержден приказом ФНС России от 09.11.2017 г. № ММВ-7-1/846@ «О показателях результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности Федеральной налоговой службы» (Приложение 2). Ключевые и индикативные показатели данного перечня сгруппированы, каждой группе показателей присвоен индекс (Рисунок 2.17).



Рисунок 2.17 – Группировка ключевых и индикативных показателей оценки эффективности контрольно-надзорной деятельности налоговых органов

Несмотря на разнообразие имеющихся ключевых и индикативных показателей оценки эффективности контрольно-надзорной деятельности налоговых органов, а также в виду совершенствования инструментов камерального и выездного контроля посредством создания и внедрения автоматизированных информационных систем считаем необходимым уделить внимание оценке эффективности автоматизации рабочих процессов налоговых служб.

На данный момент времени в Федеральной налоговой службе РФ широко распространен и активно используется автоматизированная система контроля налога на добавленную стоимость (АСК «НДС»). Данная система без участия инспекторов проводит проверку представленных налоговых деклараций по НДС через интернет-ресурсы и позволяет:

- отслеживать товарные потоки налогоплательщиков, осуществляя контроль за каждой операцией, облагаемой НДС;
- сопоставлять сведения о покупках и продажах налогоплательщиков;
- выявлять расхождения в представленных налоговых декларациях по НДС;
- направлять налогоплательщикам требования о представлении пояснений в отношении выявленных расхождений.

Тем самым в ходе анализа система разделяет налогоплательщиков на две группы по степени риска: «рисковые» и «безрисковые». В отношении «рисковых» налогоплательщиков проводится углубленная проверка, а в отношении «безрисковых» проводятся минимальные контрольные мероприятия. Так АСК «НДС» позволяет сформировать экспертное мнение о налогоплательщике на основании набора параметров и оценить вероятность совершения налогоплательщиком налогового правонарушения в виде неправомерного заявления НДС к возмещению. Кроме того, в целях контроля движения товара и формирования «цепочки» контрагентов в АСК «НДС» реализован инструментарий для выявления и пресечения схем уклонения от налогообложения.

Применение риск-ориентированного подхода при планировании выездных налоговых проверок в соответствии с Концепцией планирования выездных налоговых проверок отмечается повышение качества контрольных мероприятий и эффективности налоговых проверок, выраженное сокращением количества проверок и, следовательно, снижением давления на бизнес.

Немаловажным механизмом в системе налогового контроля является налоговый мониторинг. Налоговый мониторинг – это новая форма налогового контроля, заменяющая традиционные проверки на онлайн-взаимодействие на основе удаленного доступа к информационным системам налогоплательщика и его бухгалтерской и налоговой отчетности. Такой способ предоставления данных налоговому органу позволяет оперативно согласовывать с налоговым органом позицию по налогообложению планируемых и совершенных операций.

Доступ к данным налогоплательщика позволяет налоговому органу снизить объем истребуемых документов и сосредоточить ресурсы на проверке тех операции, которые содержат элементы риска. Такая форма налогового контроля обеспечивает превентивное выявление налоговых рисков и быстрое урегулирование спорных неопределенных налоговых позиций и позволяет уже в момент планирования операций и сделок предупредить возникновение налоговых рисков и спорных ситуаций (ст. 105.26 НК РФ). Данный механизм позволяет налоговым органам заменить контрольные проверки постоянным мониторингом деятельности налогоплательщика и выйти на более качественный уровень создания благоприятных условий для исполнения налоговых обязательств.

Кроме того, на основе применения современных автоматизированных систем при реализации контрольных функций в сфере применения контрольно-кассовой техники (ККТ) налоговыми органами была успешно апробирована система контроля за применением ККТ, ориентирующаяся на применение риск-ориентированного подхода. Как отмечается на сайте ФНС

России в условиях действующей нормативной базы это позволило с 2011 по 2015 год снизить количество проверок с 278 до 173 тысяч или на 38% и одновременно повысить их результативность с 54 до 86 процентов.

С 15 июля 2016 г. вступил в силу Федеральный закон № 290-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации». Данная система позволяет:

- выполнять передачу информации о расчетах в электронном виде в адрес налоговых органов через оператора фискальных данных;
- проводить электронную регистрацию ККТ без посещения налогового органа и без физического предоставления ККТ;
- построить систему гарантированного выявления нарушений на основе автоматизированного анализа информации о расчетах, выявления зон риска совершения правонарушений и проведения точечных результативных проверок;
- вовлечь покупателей в гражданский контроль.

Таким образом, мы считаем, что все вышеизложенное об эффективности применения автоматизированных систем в налоговом контроле должно быть отражено в Перечне показателей результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности налоговых органов при проведении оценки контрольно-надзорной деятельности. В связи с этим мы предлагаем дополнить данный перечень индикативными показателями, характеризующими параметры проведенных мероприятий с применением автоматизированных систем контроля, и выделить отдельную подгруппу В.5. Данные показатели представим в таблице 2.11.

Таким образом, структура группы В индикативных показателей будет выглядеть следующим образом (Рисунок 2.18).

Таблица 2.11 – Индикативные показатели, характеризующие параметры проведенных мероприятий с применением автоматизированных систем контроля

Номер (индекс) показателя	Наименование показателя	Формула расчета	Комментарии (интерпретация значений)
1	2	3	4
В.5	Индикативные показатели, характеризующие параметры проведенных мероприятий посредством автоматизированных систем контроля		
В.5.1	Доля выявивших нарушения проверок через АСК «НДС» к общему числу выявивших нарушения камеральных проверок по НДС	$D_{\text{АСК "НДС"}} = \frac{K_{\text{АСК "НДС"}}}{K_{\text{НДС}}} \times 100\%$	$D_{\text{АСК "НДС"}}$ – доля выявивших нарушения проверок через АСК «НДС»; $K_{\text{АСК "НДС"}}$ – количество выявленных нарушений проверок через АСК «НДС»; $K_{\text{НДС}}$ – количество выявивших нарушения камеральных проверок по НДС.
В.5.2	Эффективность проверок через АСК «НДС»	$E_{\text{АСК "НДС"}} = \frac{D_{\text{АСК "НДС"}}}{K_{\text{АСК "НДС"}}$	$E_{\text{АСК "НДС"}}$ – эффективность проверок через АСК «НДС»; $D_{\text{АСК "НДС"}}$ – сумма доначисленных платежей по результатам проверок через АСК «НДС»; $K_{\text{АСК "НДС"}}$ – количество выявивших нарушения проверок через АСК «НДС».
В.5.3	Количество поданных заявлений на проведение налогового мониторинга	Статистический показатель	
В.5.4	Коэффициент «востребованности» налогового мониторинга	$K_{\text{вНМ}} = \frac{K_{\text{НМ}}}{K_{\text{НП}}}$	$K_{\text{вНМ}}$ – коэффициент «востребованности» налогового мониторинга; $K_{\text{НМ}}$ – количество проведенных проверок в рамках налогового мониторинга; $K_{\text{НП}}$ – количество зарегистрированных налогоплательщиков.

1	2	3	4
В.5.5	Эффективность налогового мониторинга	$\mathcal{E}_{\text{НМ}} = \frac{Д_{\text{НМ}}}{К_{\text{НМ}}}$	$\mathcal{E}_{\text{НМ}}$ - эффективность налогового мониторинга; $Д_{\text{НМ}}$ - сумма доначисленных платежей в рамках проведения налогового мониторинга; $К_{\text{НМ}}$ - количество выявленных нарушений в рамках проведения налогового мониторинга.
В.5.6	Эффективность контроля ККТ	$\mathcal{E}_{\text{ККТ}} = \frac{Ш_{\text{ККТ}}}{К_{\text{ККТ}}}$	$\mathcal{E}_{\text{ККТ}}$ - эффективность контроля ККТ; $Ш_{\text{ККТ}}$ - суммы начисленных штрафных санкций по результатам проверок ККТ; $К_{\text{ККТ}}$ - количество выявленных нарушений по применению ККТ.
В.5.7	Доля налогоплательщиков, удовлетворительно оценивающих качество предоставляемых услуг налоговыми органами через интернет-ресурс	$Д_{\text{уд}} = \frac{Оч_{\text{н}}}{Оч_{\text{общ}}} \times 100\%$	$Д_{\text{уд}}$ - доля налогоплательщиков, удовлетворительно оценивающих качество предоставляемых услуг налоговыми органами через интернет-ресурс; $Оч_{\text{н}}$ - количество положительных оценок налогоплательщиков; $Оч_{\text{общ}}$ - общее количество оценок. Индекс представляет собой сводный показатель, в расчет которого включены факторы, оказывающие влияние на восприятие качества работы налоговых органов через интернет-ресурсы.
В.5.8	Эффективность автоматизированных систем контроля (общий показатель)	$\mathcal{E}_{\text{АСК}} = \frac{Д_{\text{АСК}} + Ш_{\text{АСК}} + П_{\text{АСК}}}{\mathcal{E}_{\text{АСК}}}$	$\mathcal{E}_{\text{АСК}}$ - эффективность автоматизированных систем контроля; $Д_{\text{АСК}}$, $Ш_{\text{АСК}}$, $П_{\text{АСК}}$ - суммы доначисленных платежей, штрафных санкций и пеней по результатам проверок через АСК; $\mathcal{E}_{\text{АСК}}$ - сумма затрат на обслуживание АСК.



Рисунок 2.18 – Индикативные показатели, характеризующие различные аспекты контрольно-надзорной деятельности

Считаем, что предложенные нами индикативные показатели будут в полной мере отражать оценку эффективности контрольных мероприятий налоговых органов, выполненных посредством автоматизированных систем контроля, а их анализ позволит выявить тенденцию и динамику влияния автоматизации на качество работы налоговых органов и направления их дальнейшей модернизации. Однако, на данный момент времени, нет возможности оценить предложенные нами индикативные показатели в виду отсутствия необходимых для их расчета данных в открытом доступе о работе налоговых органов. Поэтому наряду с включением данных индексов в перечень показателей результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности налоговых служб, мы также предлагаем налоговым органам отражать необходимую информацию по показателям для их расчета в форме статистической отчетности 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок)». Для этих целей предлагаем следующую форму представления данных, в которой будет отражена необходимая информация для оценки контрольно-проверочной деятельности налоговых органов посредством АСК по предложенным нами индикативным показателям (Таблица 2.12, 2.13).

Несмотря на множество существующих авторских и внутриведомственных методик оценки эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов, абсолютно любая методика, в первую очередь, начинается с анализа данных о проведении камеральных проверок, выездных проверок, данных о выявивших нарушениях в ходе проведения налоговых проверок, а также анализа задолженностей по налоговым платежам, штрафным санкциям и пеням в динамике с выявлением тенденции их развития.

Таблица 2.13 – Форма представления информации по оценке качества налогоплательщиками предоставляемых услуг налоговыми органами через интернет-ресурсы

Наименование показателей	Количество зарегистрированных налогоплательщиков, единиц	Количество налогоплательщиков, оценивших качество предоставляемых услуг налоговыми органами через интернет-ресурсы, единиц	
		Всего	в т.ч.: количество положительных оценок
А	1	2	3
РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ			
в том числе: (в разрезе МРИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, федеральным округам и регионам РФ)			

В связи с этим проведем оценку эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов по открытым данным статистической отчетности форм 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок)» и формы 4-НМ «Отчет о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации». Для этого выполним анализ данных о проведении камеральных и выездных проверок налоговыми органами, а также анализ задолженности перед бюджетом по налогам и сборам по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг. Результаты проведенного анализа представим в таблицах 2.14 – 2.16.

Таблица 2.14 – Анализ данных о проведении камеральных проверок налоговыми органами по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Наименование показателей	Период, год			Абсолютное отклонение		Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2016	2017	2018	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017
ЧЕЧЕНСКАЯ РЕСПУБЛИКА									
Количество проведенных камеральных проверок - всего, ед.	81563	93660	113850	12097	20190	114,83	121,56	14,83	21,56
Количество проведенных камеральных проверок, выявивших нарушения, ед.	9778	8861	11703	-917	2842	90,62	132,07	-9,38	32,07
Дополнительно начислено платежей, тыс. руб.	83345	121456	143047	38111	21591	145,73	117,78	45,73	17,78
из них:									
- налогов, тыс. руб.	59205	84541	95689	25336	11148	142,79	113,19	42,79	13,19
- налоговых санкций и пеней, тыс. руб.	24140	36915	47358	12775	10443	152,92	128,29	52,92	28,29
ОРЛОВСКАЯ ОБЛАСТЬ									
Количество проведенных камеральных проверок - всего, ед.	195719	276953	311256	81234	34303	141,51	112,39	41,51	12,39
Количество проведенных камеральных проверок, выявивших нарушения, ед.	13239	21817	18011	8578	-3806	164,79	82,55	64,79	-17,45
Дополнительно начислено платежей, тыс. руб.	138016	134306	128859	-3710	-5447	97,31	95,94	-2,69	-4,06
из них:									
- налогов, тыс. руб.	77749	45387	47631	-32362	2244	58,38	104,94	-41,62	4,94
налоговых санкций и пеней, тыс. руб.	60267	88919	81228	28652	-7691	147,54	91,35	47,54	-8,65

Проанализировав данные о проведении камеральных проверок налоговыми органами по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг. мы наблюдаем неоднозначную тенденцию развития показателей. Количество камеральных налоговых проверок как по Чеченской Республике, так и по Орловской области возросло. В 2017 г., по отношению к 2016 г., по Чеченской Республике количество камеральных проверок увеличилось на 12 097 ед., т.е. на 14,83%, в 2018 г., по отношению к 2017 г., увеличилось на 20 190 ед., т.е. на 21,56%. По Орловской области данный показатель увеличился на 81 234 ед. (41,51%) и 34 303 ед. (12,39%) за соответствующий период. Однако, в 2017 г. по Чеченской Республике сократилось количество камеральных проверок, выявивших нарушения, на 917 ед. (9,38%), по Орловской области, наоборот, наблюдается увеличение количества выявивших нарушения камеральных проверок на 8 578 ед. (64,79%). В 2018 г. наблюдается противоположное явление в отношении данного показателя по двум регионам. Так по Чеченской Республике данный показатель увеличился на 32,07%, а по Орловской области – снизился на 17,45%.

В результате проведения камеральных проверок за 2017 г. по Чеченской Республике было доначислено на 38 111 тыс. руб. (или на 45,73%) больше, чем за 2016 г., а за 2018 г. – 21591 тыс. руб. (или на 17,78%) больше, чем за 2017 г. По Орловской области наблюдается обратная тенденция: за аналогичные периоды доначисления сократились на 3 710 тыс. руб. (или на 2,69%) и 5 447 тыс. руб. (или на 4,06%), соответственно. Причем большая часть доначисленных налоговых платежей по Чеченской Республике за исследуемый период составляют дополнительно начисленные суммы налогов. По Орловской области наибольшую часть доначислений составляют налоговые санкции и пени.

В таблице 2.15 представим результаты анализа данных о проведении выездных налоговых проверок по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Таблица 2.15 – Анализ данных о проведении выездных проверок налоговыми органами по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Наименование показателей	Период, год			Абсолютное отклонение		Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2016	2017	2018	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017
ЧЕЧЕНСКАЯ РЕСПУБЛИКА									
Количество проведенных выездных проверок - всего, ед.	80	75	63	-5	-12	93,75	84,00	-6,25	-16,00
Количество проведенных выездных проверок, выявивших нарушения, ед.	79	75	63	-4	-12	94,94	84,00	-5,06	-16,00
Дополнительно начислено платежей, тыс. руб.	199264	114776	151248	-84488	36472	57,60	131,78	-42,40	31,78
из них:									
- налогов, тыс. руб.	146296	83404	118941	-62892	35537	57,01	142,61	-42,99	42,61
- налоговых санкций и пеней, тыс. руб.	52968	31372	32307	-21596	935	59,23	102,98	-40,77	2,98
ОРЛОВСКАЯ ОБЛАСТЬ									
Количество проведенных выездных проверок - всего, ед.	94	56	49	-38	-7	59,57	87,50	-40,43	-12,50
Количество проведенных выездных проверок, выявивших нарушения, ед.	92	55	49	-37	-6	59,78	89,09	-40,22	-10,91
Дополнительно начислено платежей, тыс. руб.	476577	899197	335652	422620	-563545	188,68	37,33	88,68	-62,67
из них:									
- налогов, тыс. руб.	316327	585226	231289	268899	-353937	185,01	39,52	85,01	-60,48
- налоговых санкций и пеней, тыс. руб.	160250	313971	104363	153721	-209608	195,93	33,24	95,93	-66,76

По результатам проведенного анализа наблюдается сокращение количества выездных налоговых проверок по Чеченской Республике за 2017 г. – на 6,25%, за 2018 г. – на 16%. по Орловской области также наблюдается сокращение на 40,43% и на 12,5%, соответственно. Также наблюдается сокращение количества выявивших нарушения выездных проверок: за 2017 г. по Чеченской Республике – на 5,06%, по Орловской области – на 40,22%; за 2018 г. по Чеченской Республике – на 16%, по Орловской области – на 10,91%.

Что касается дополнительно начисленных платежей по результатам проведенных выездных налоговых проверок, то за 2017 г. по Чеченской Республике было дополнительно начислено налогов на 62 892 тыс. руб. (42,99%) меньше, чем за 2016 г., а за 2018 г. – на 35 537 тыс. руб. (42,61%) больше, чем за 2017 г. Дополнительно начисленных налоговых санкций и пеней за 2017 г. было на 21 596 тыс. руб. меньше, чем за 2016 г. и на 935 тыс. руб. (2,98%) больше в 2018 г., чем в 2017 г. По Орловской области за 2017 г. было доначислено налогов на 268 899 тыс. руб. (85,01%) больше, чем за 2016 г. и на 353 937 тыс. руб. (60,48%) меньше в 2018 г., чем за 2017 г. Дополнительно начисленных санкций в 2017 г. было на 153 721 тыс. руб. (95,93%) больше, чем в 2016 г. и на 209 608 тыс. руб. (66,76%) меньше в 2018 г., чем в 2017 г.

Таким образом, в результате проведенного анализа мы доказали, что за время активного использования Концепции планирования выездных налоговых проверок их количество с каждым годом снижается, а значит можно смело говорить об ее эффективности и практической результативности.

Далее проведем анализ задолженности перед бюджетом по налогам и сборам по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Таблица 2.16 – Анализ задолженности перед бюджетом по налогам и сборам по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Наименование показателя	Задолженность по налогам и сборам, тыс. руб.			Абсолютное отклонение, тыс. руб.		Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017
ЧЕЧЕНСКАЯ РЕСПУБЛИКА									
По федеральным налогам и сборам	969 396	819 907	1 289 402	-149 489	469 495	84,58	157,26	-15,42	57,26
По региональным налогам и сборам	610 828	971 273	1 356 063	360 445	384 790	159,01	139,62	59,01	39,62
По местным налогам и сборам	389 136	484 341	547 081	95 205	62 740	124,47	112,95	24,47	12,95
По налогам со специальным налоговым режимом	70 306	100 944	93 237	30 638	-7 707	143,58	92,37	43,58	-7,63
ВСЕГО	2 039 666	4 981 289	4 851 184	2 941 623	-130 105	244,22	97,39	144,22	-2,61
ОРЛОВСКАЯ ОБЛАСТЬ									
По федеральным налогам и сборам	1 281 360	732 628	860 001	-548 732	127 373	57,18	117,39	-42,82	17,39
По региональным налогам и сборам	478 205	473 677	471 227	-4 528	-2 450	99,05	99,48	-0,95	-0,52
По местным налогам и сборам	171 169	191 512	245 719	20 343	54 207	111,88	128,30	11,88	28,30
По налогам со специальным налоговым режимом	101 912	103 536	79 169	1 624	-24 367	101,59	76,47	1,59	-23,53
ВСЕГО	2 032 646	2 346 771	2 252 292	314 125	-94 479	115,45	95,97	15,45	-4,03

По полученным нами результатам анализа задолженности перед бюджетом по налогам и сборам из таблицы 2.16 получаем, что за исследуемый период по анализируемым регионам РФ наблюдается как сокращение, так и увеличение задолженности перед бюджетом по налогам и сборам. Так задолженность перед бюджетом по федеральным налогам и сборам за 2017 г., по отношению к 2016 г., по Чеченской Республике снизилась на 149 489 тыс. руб. (или на 15,42%), за 2018 г., по отношению к 2017 г., увеличилась на 469 495 (или на 57,26%). По Орловской области данная задолженность за 2017 г. сократилась на 548 732 тыс. руб. (или на 42,82%), а за 2018 г. – увеличилась на 127 373 тыс. руб. (или на 17,39%).

Задолженность перед бюджетом по региональным налогам и сборам по Чеченской Республике за исследуемый период увеличилась: за 2017 г. – на 360 445 тыс. руб. (59,01%), за 2018 г. – на 384 790 тыс. руб. (39,62%). По Орловской области задолженность перед бюджетом по региональным налогам и сборам, наоборот, сократилась, но незначительно: за 2017г. – на 4 528 тыс. руб. (0,95%), за 2018 г. – на 2 450 тыс. руб. (0,52%).

Задолженность перед бюджетом по местным налогам и сборам за исследуемый период по анализируемым регионам имеют тенденцию роста, что сказывается неблагоприятно на экономику регионов и страны в целом. Так по Чеченской Республике данная задолженность за 2017 г. увеличилась на 95 205 тыс. руб. (24,47%), за 2018 г. – на 62 740 тыс. руб. (12,95%). По Орловской области данная задолженность за 2017 г. увеличилась на 20 343 тыс. руб. (11,88%), за 2018 г. – на 54 207 тыс. руб. (28,3%).

Что касается задолженности перед бюджетом по налогам со специальным налоговым режимом, то по двум регионам наблюдается одинаковая тенденция: за 2017 г., по отношению к 2016 г., наблюдается рост данной задолженности, а за 2018 г., по отношению к 2017 г., наоборот, наблюдается ее сокращение. Так за 2017 г. по Чеченской Республике задолженность перед бюджетом по налогам со специальным налоговым режимом увеличилась на 30 638 тыс. руб. (43,58%), а за 2018г. – сократилась

на 7 707 тыс. руб. (7,63%). По Орловской области данная задолженность за 2017 г. увеличилась на 1 624 тыс. руб. (1,59%), а за 2018 г. – сократилась на 24 367 тыс. руб. (23,53%).

Таким образом, общая задолженность перед бюджетом по налогам и сборам по Чеченской Республике за 2017 г. увеличилась на 2 941 623 тыс. руб. (или на 144,22%), а за 2018 г. – сократилась на 130 105 тыс. руб. (или на 2,61%). Т.е. наблюдается незначительное сокращение задолженности перед бюджетом в 2018 г. по Чеченской Республике, но имеется существенное ее увеличение в предшествующем периоде. По Орловской области общая задолженность перед бюджетом по налогам и сборам за 2017 г. увеличилась на 314 125 тыс. руб. (или на 15,45%), а за 2018 г. – сократилась на 94 479 тыс. руб. (или на 4,03%). Если сравнить два региона, то Орловская область имеет более благоприятную динамику по размеру сумм задолженности, нежели Чеченская Республика.

Далее рассмотрим структуру задолженности перед бюджетом по налогам и сборам по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг. (Рисунки 2.19 – 2.21).

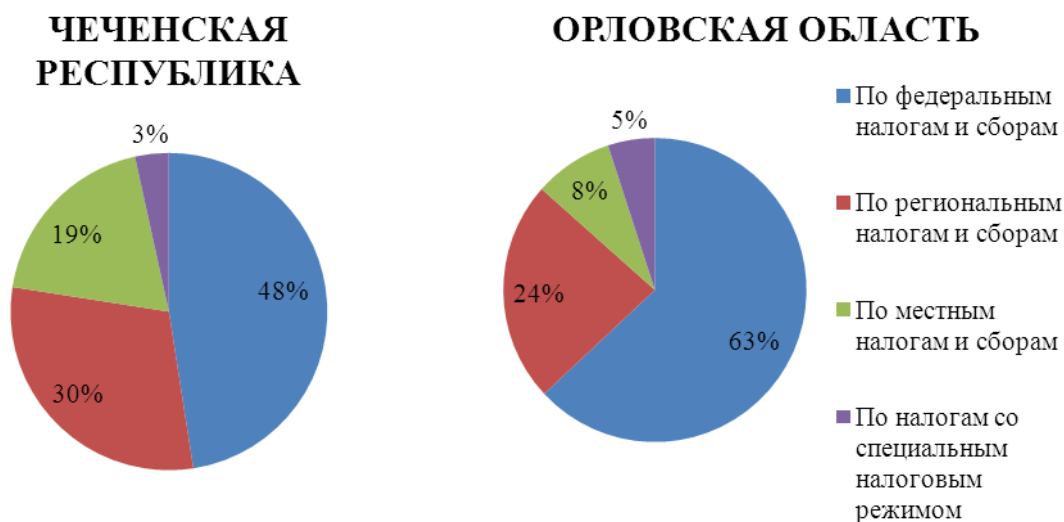
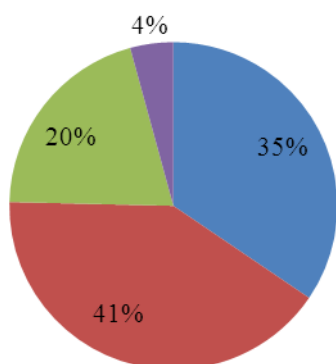
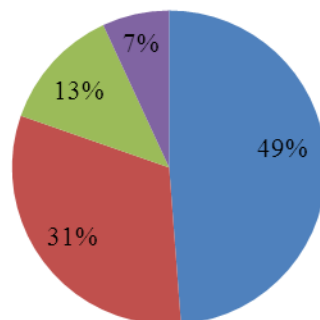


Рисунок 2.19 – Структура задолженности перед бюджетом по налогам и сборам по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 г.

ЧЕЧЕНСКАЯ РЕСПУБЛИКА



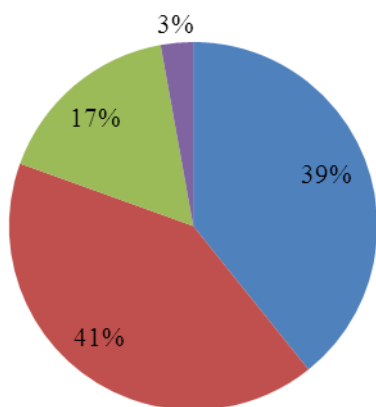
ОРЛОВСКАЯ ОБЛАСТЬ



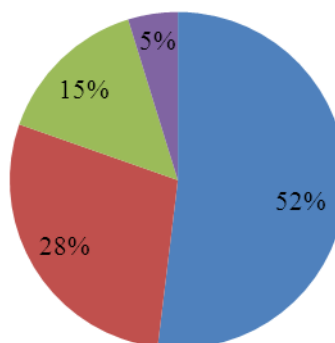
- По федеральным налогам и сборам
- По региональным налогам и сборам
- По местным налогам и сборам
- По налогам со специальным налоговым режимом

Рисунок 2.20 – Структура задолженности перед бюджетом по налогам и сборам по Чеченской Республике и Орловской области за 2017 г.

ЧЕЧЕНСКАЯ РЕСПУБЛИКА



ОРЛОВСКАЯ ОБЛАСТЬ



- По федеральным налогам и сборам
- По региональным налогам и сборам
- По местным налогам и сборам
- По налогам со специальным налоговым режимом

Рисунок 2.21 – Структура задолженности перед бюджетом по налогам и сборам по Чеченской Республике и Орловской области за 2018 г.

Наибольший удельный вес в структуре задолженности перед бюджетом по налогам и сборам имеют задолженности по федеральным и региональным

налогам и сборам, причем в разный период они имеют разный уровень доли в общей структуре задолженности по налогам и сборам. Так задолженность по федеральным налогам и сборам по Чеченской Республике составляет: в 2016 г. – 48%, в 2017 г. – 35%, в 2018 г. – 39%; по Орловской области – 63%, 49% и 52% соответственно. Доля задолженности перед бюджетом по региональным налогам и сборам по Чеченской Республике в 2016 г. составляет 30%, в 2017 г. и 2018 г. – 41%. По Орловской области данные показатели составляют: в 2016 г. – 24%, в 2017 г. – 31%, в 2018 г. – 28%. Доля задолженности перед бюджетом по местным налогам и сборам по Чеченской Республике в 2016 г. составляет 19%, в 2017 г. – 20%, в 2018 г. – 17%. По Орловской области данная доля задолженности составляет: в 2016 г. – 8%, в 2017 г. – 13%, в 2018 г. – 15%. И самый наименьший удельный вес в структуре общей задолженности перед бюджетом по налогам и сборам приходится на задолженность по налогам со специальным налоговым режимом. Так ее доля по Чеченской Республике в 2016 г. и 2018 г. составляет 3%, в 2017 г. – 4%. По Орловской области доля задолженности перед бюджетом по налогам со специальным налоговым режимом в 2016 г. и 2018 г. составляет 5%, в 2017 г. – 7%.

Таким образом, наблюдаются незначительные колебания удельного веса задолженностей по федеральным, региональным, местным и специальным налогам и сборам в общей структуре задолженности перед бюджетом по налогам и сборам.

На возникновение задолженности перед бюджетом по налогам и сборам, также как и на их поступления в бюджет, оказывают влияние разнообразные факторы, которые можно объединить в две группы: экономические и организационно-правовые факторы.

В группу экономических факторов включаются макроэкономические, внутриотраслевые и микроэкономические причины возникновения задолженности по налогам и сборам. Такие причины могут быть обусловлены неоднородностью экономического развития, как отдельных

отраслей, так и экономики РФ и регионов в целом. Также частой причиной возникновения задолженности по налогам и сборам является ограниченная возможность большинства предприятий оплаты налогов в виду наличия низкорентабельного производства, неудовлетворительного финансового состояния и низкой платежеспособности.

Главной причиной возникновения задолженности перед бюджетом по налогам и сборам, отнесенной ко второй группе, является, по нашему мнению, несовершенство нормативно-правовой базы по налогам и сборам. Существующая на данный момент времени судебная практика по урегулированию споров по налогам и сборам в большинстве случаев удовлетворяет иски налогоплательщиков к налоговым органам, в виду неоднозначности трактовки многих вопросов, касающихся взыскания задолженностей, в законодательных актах. Тем самым это ведет к увеличению сумм приостановленных к взысканию сумм налоговых платежей, что неблагоприятно сказывается на доходах бюджета и для государства.

В связи с этим на законодательном уровне разработан ряд мер по снижению задолженности налогоплательщиков по налогам и сборам и урегулирования споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Главой 9 НК РФ предусмотрено изменение сроков уплаты налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов в форме отсрочки (единовременная уплата налога по окончании срока действия отсрочки) или рассрочки (постепенная уплата сумм в соответствии с графиком). Отсрочка или рассрочка может быть предоставлена налоговым органом на срок, не превышающий 1 год с момента установленного срока уплаты. Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, а также страховых взносов может быть предоставлена на срок более 1 года, но не превышающий 3 лет.

Основания, порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов и сборов определены главой 9 НК РФ, а также регламентированы Порядком изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа налоговыми органами, утвержденным приказом ФНС России от 16.12.2016 № ММВ-7-8/683@.

Особой формой изменения срока исполнения налоговой обязанности является инвестиционный налоговый кредит, который отличается от отсрочки, рассрочки специфичными основаниями предоставления, сроком переноса налоговых платежей, правилами накопления и погашения налоговой задолженности и причитающихся процентов за пользование кредитом.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организаций, по региональным (налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог) и местным налогам (земельный налог) на срок от одного года до пяти лет, в некоторых случаях – до 10 лет. Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите. Уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога, по которому предоставлен инвестиционный налоговый кредит, за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором. Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей определяется заключенным договором об инвестиционном налоговом кредите. Основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита регламентированы статьями 66 и 67 НК РФ.

Кроме того, все большей популярностью обладает досудебное урегулирование налоговых споров. Налоговая служба первой среди государственных органов в 2009 году ввела обязательное досудебное

урегулирование споров. С 2014 года обязательный порядок обжалования распространили на споры по государственной регистрации, а с 2017 года – на споры, связанные с администрированием страховых взносов. Это позволило оперативно находить и устранять системные нарушения, обобщать результаты рассмотрения жалоб с целью устранения нарушенных прав, а главное – повысить качество налогового администрирования и снизить конфликтность.

В процессе развития налоговыми органами административных способов урегулирования споров были внедрены на законодательном уровне механизмы налогового мониторинга и налогового рулинга, позволяющие превентивно урегулировать спорные вопросы, возникающие у налогоплательщиков при исчислении и уплате налогов. Эффективность данного института очевидна, о чем свидетельствует сокращение количества споров с 2009 г. в 10 раз.

Еще одним важным моментом в процессе урегулирования налоговых споров является процедура подачи жалобы налогоплательщиком. Для этих целей налоговыми органами разрабатывается законопроект, упрощающий подачу жалобы и регламентирующий сроки и критерии для приостановки исполнения обжалуемых решений до принятия окончательного решения по жалобе.

Таким образом, существование множества различных методик оценки контрольно-проверочной деятельности налоговых органов, имеющих отличия в целях их оценки и информационной базе, на данный момент времени не дают возможности в полной мере и в разных направлениях оценить эффективность контрольно-проверочной деятельности налоговых органов. Ни одна из существующих методик не рассматривает автоматизацию контрольно-надзорной деятельности налоговых органов, которая, на наш взгляд, является очень важным и значимым показателем работы налоговых служб. В связи с этим нами были предложены

индикативные показатели оценки, характеризующие параметры проведенных мероприятий с применением автоматизированных систем контроля.

Все большую популярность приобретают механизмы взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами через интернет-ресурсы. Благодаря этому система налогообложения становится более открытой и понятной для налогоплательщиков, а общение с налоговыми органами более доступной услугой. Нами была разработана и предложена формула расчета интегрального показателя оценки качества оказания электронных государственных услуг работниками налоговых служб, которая показывает среднее значение доли налогоплательщиков, удовлетворенных временем, доступностью, открытостью и понятностью оказания электронных государственных услуг.

В ходе проведения анализа налоговых поступлений и задолженности перед бюджетом по налогам и сборам нами также был установлен факт наличия автоматизирования системы налогового администрирования, которая оказывает свое положительное влияние на работу налоговых органов и уровень собираемости налогов. В настоящее время налоговые органы активно внедряют и применяют различные меры автоматизации системы налогового администрирования для привлечения налогоплательщиков к самоорганизованности и развития доверительных отношений.

Но, несмотря на это, в сфере развития автоматизации и бесконтактных форм взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов в системе налогового администрирования требуются доработки в сфере работы налоговых органов с налогоплательщиками через интернет-ресурсы, а также в области оценки эффективности контрольно-проверочной деятельности, включающей автоматизированные системы контроля. Все приведенные нами в ходе исследования рекомендации будут способствовать развитию эффективности использования автоматизированных систем в работе налоговых органов, а предложенные показатели позволят дать более полную и современную оценку деятельности работы налоговых органов.

3 РАЗРАБОТКА СОВРЕМЕННОГО МЕХАНИЗМА РЕАЛИЗАЦИИ СЕРВИСНОЙ И КОНТРОЛЬНОЙ ФУНКЦИЙ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В СИСТЕМЕ ЦИФРОВОГО ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ ГОСУДАРСТВА И ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

3.1 Научно-методический подход к реализации сервисной функции налоговых органов с учетом современных реалий цифровой экономики

Современные информационно-коммуникационные технологии являются существенным фактором воздействия как на социальную среду, так и на экономическое развитие страны в целом. Стремительное развитие бизнес-процессов в Интернет-сети, а также создание больших информационно-финансовых центров и мировых мобильно-коммуникационных сетей связи являются главными факторами нового этапа экономического развития и формирования цифровой международной экономики. Причем, в настоящее время активное внедрение и развитие процесса цифровизации в России наблюдается в системе налогового администрирования.

Применение в системе налогового администрирования информационно-коммуникационных технологий существенно изменяет ее теорию. Процесс цифровизации экономики позволяет открыть новые возможности развития налогового администрирования, но и, в то же время, влечет за собой создание новых проблем в области налогового регулирования и контроля.

Впервые употребление термина «цифровая экономика», под которым подразумевалось использование новых информационно-телекоммуникационных технологий, было отмечено в 1995 г. американским ученым Николасом Негропonte.

Цифровая экономика (веб-, интернет-экономика, электронная экономика) – экономическая деятельность, основанная на цифровых

технологиях, связанная с электронным бизнесом и электронной коммерцией, и производимых и сбываемых ими цифровыми товарами и услугами. Расчёты за услуги и товары цифровой экономики производятся зачастую цифровой валютой (электронными деньгами).⁸⁸

Мировая практика трактует данный термин как глобальную сеть социально-экономических мер, реализующихся через интернет-платформы и мобильные сети.

Послание Президента РФ к Федеральному Собранию от 1 декабря 2016 г. было направлено на создание глобальной и систематизированной программы экономического развития, с учетом цифровизации экономики, которая даст возможность перехода на новый уровень развития социальным отраслям и экономике страны. В связи с этим были разработаны Стратегия развития информационного общества в РФ на 2017-2030 годы⁸⁹ и Программа «Цифровая экономика Российской Федерации»⁹⁰, направленные на формирование условий для развития и повышения доступности и качества использования современных цифровых технологий и произведенных им товаров и услуг, повышения уровня информированности и цифровой грамотности населения, а также улучшения качества, доступности и безопасности предоставления государственных услуг для граждан.

В рамках реализации данной Программы под цифровой экономикой подразумевают хозяйственную деятельность, ключевым фактором производства в которой являются данные в цифровой форме, и способствует формированию информационного пространства с учетом потребностей граждан и общества в получении качественных и достоверных сведений,

⁸⁸ Цифровая экономика [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A6%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F_%D1%8D%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D0%BA%D0%B0

⁸⁹ Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации на 2017-2030 годы, утвержденная Указом Президента Российской Федерации от 09.05.2017 г. № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017-2030 годы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://static.kremlin.ru/media/acts/files/0001201705100002.pdf>

⁹⁰ Программа «Цифровая экономика Российской Федерации», утвержденная распоряжением Правительства Российской Федерации от 28.07.2017 г. № 1632-р [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB79I5v7yLVuPgu4bvR7M0.pdf><http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB79I5v7yLVuPgu4bvR7M0.pdf>

развитию информационной инфраструктуры Российской Федерации, созданию и применению российских информационно-телекоммуникационных технологий, а также формированию новой технологической основы для социальной и экономической сферы.

На современном этапе активного развития цифровизации экономики многие страны мира имеют низкий темп развития и внедрения новых ИТ-технологий в налоговое администрирование, затрудняющее полноценное использование их преимуществ. Проведенные исследования Digital Evolution Index в 2017 г. выделили 10 стран-лидеров с цифровой экономикой: Норвегия, Швеция, Швейцария, Германия, Финляндия, Сингапур, Южная Корея, Гонконг, Великобритания, США. Россия находится на 39-ом месте в данном рейтинге, однако, экспертами был отмечен пик развития российской цифровой экономики, прогнозирующий ее устойчивый рост.⁹¹

Одной из целей формирования информационно-коммуникационной системы с внедрением необходимых эффективных средств и механизмов налогового администрирования, закрепленные Правительством РФ на законодательном уровне, является возможность повышения мобилизации денежных средств в бюджеты разных уровней и создания функционирующей системы налогового администрирования, направленной на борьбу с уклонением от уплаты налогов (Рисунок 3.1).

Приоритетным направлением деятельности налоговых органов в условиях цифровой экономики выступает усиление налогового контроля и его модернизация в связи с внедрением новых информационно-коммуникационных технологий. Завершение перехода на централизованное программное обеспечение налогового администрирования дает возможность налоговым органам выполнить переход на экстерриториальный и бесконтактный принципы обслуживания налогоплательщиков,

⁹¹ Программа «Цифровая экономика Российской Федерации», утвержденная распоряжением Правительства Российской Федерации от 28.07.2017 г. № 1632-р [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB79I5v7yLVuPgu4bvR7M0.pdf>

усовершенствовать инструменты налогового учета и контроля, а также внедрить новые сервисы.



Рисунок 3.1 – Законодательно урегулированные средства и механизмы налогового администрирования в условиях цифровой экономики

В связи с огромным объемом данных в информационной системе ФНС России, их хранением и обработкой занимаются два созданных Центра обработки данных. Информационная система налоговых органов имеет ряд подсистем, функции которых представлены на рисунке 3.2.

Реализация принципа экстерриториальности обслуживания налогоплательщиков осуществляется посредством функционирования 50 электронных сервисов, размещенных на официальном сайте ФНС России. Это дает возможность получения полного спектра услуг налогоплательщиком в любой точке страны и за ее пределами. Также на сайте ФНС России представлено множество видеороликов с подробным описанием и разъяснениями об использовании данными сервисами.

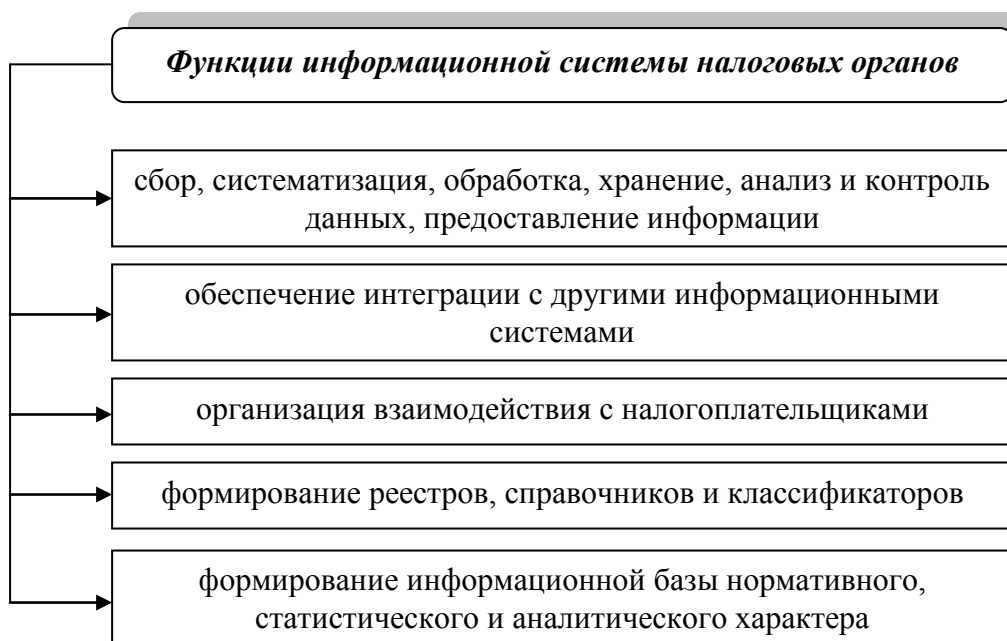


Рисунок 3.2 – Функции подсистем информационной системы налоговых органов Российской Федерации

Активное развитие модели сервисно-ориентированного налогового администрирования, основанной на электронном взаимодействии налоговых органов и налогоплательщиков, осуществляется постоянное совершенствование и модернизация функционирующих сервисов ФНС России, а также разработка и внедрение новых. Инновационные методы налогового администрирования основаны на разработке и внедрении современных информационных технологий. Внедрение информационных технологий в систему налогового администрирования позволило налоговым органам снизить нагрузку по проверкам и создать доверительные отношения между налогоплательщиками и налоговыми органами.

На рисунке 3.3 представлены наиболее значимые и популярные электронные сервисы ФНС России, а также выделены их основные возможности.⁹²

⁹² Федеральная налоговая служба Российской Федерации. Официальный сайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn57/about_fts/el_usl/



Рисунок 3.3 – Наиболее популярные электронные сервисы ФНС России

Кроме того, в деятельности налоговых органов используются различные информационные и контрольные системы и подсистемы, повышающие эффективность налогового администрирования (Рисунок 3.4).

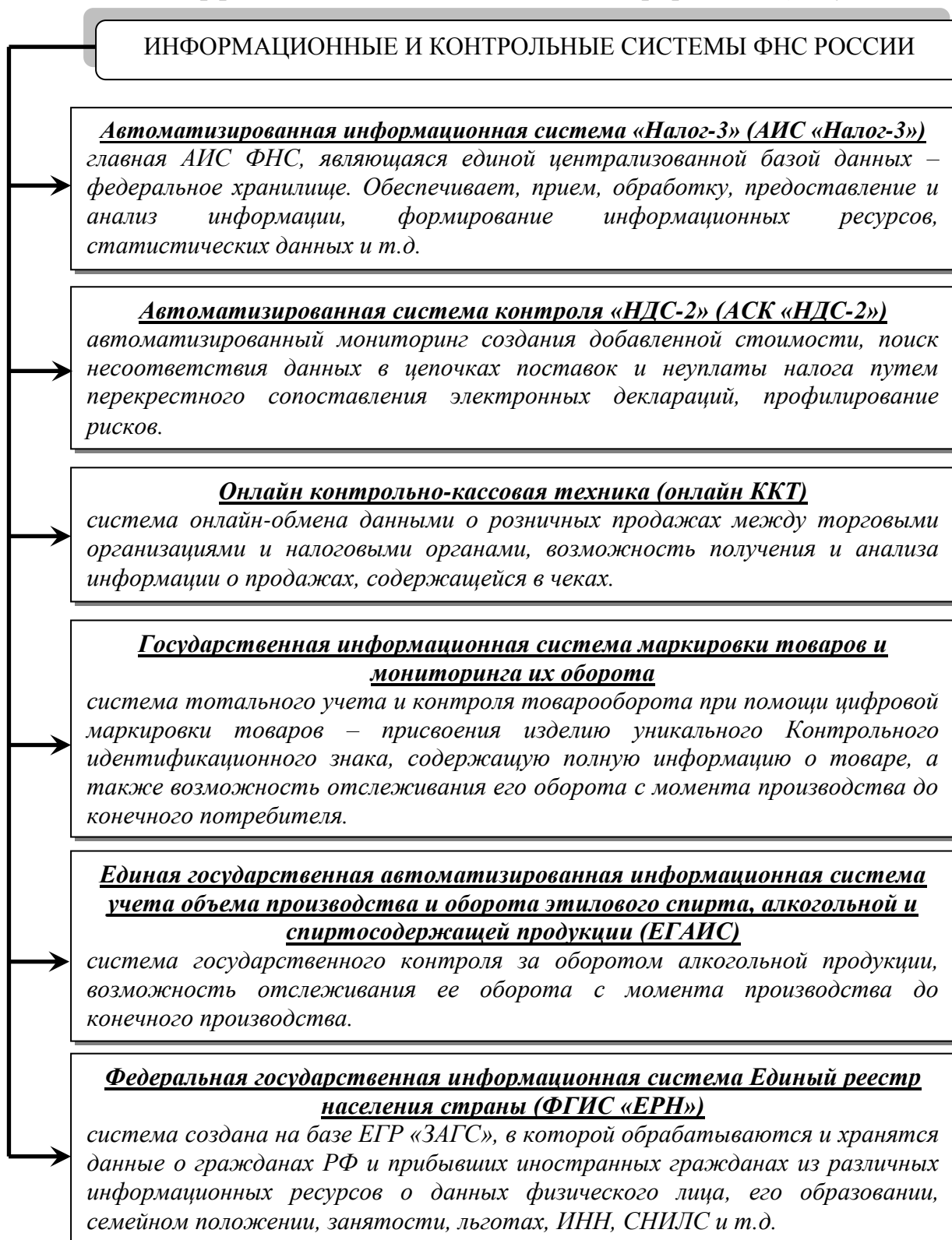


Рисунок 3.4 – Автоматизированные информационные и контрольные системы ФНС России

Несмотря на успешное и активное развитие цифровой экономики и ее преимущества в системе налогового администрирования все же существуют определенные проблемы на пути создания современного цифрового налогового администрирования⁹³ (Рисунок 3.5).

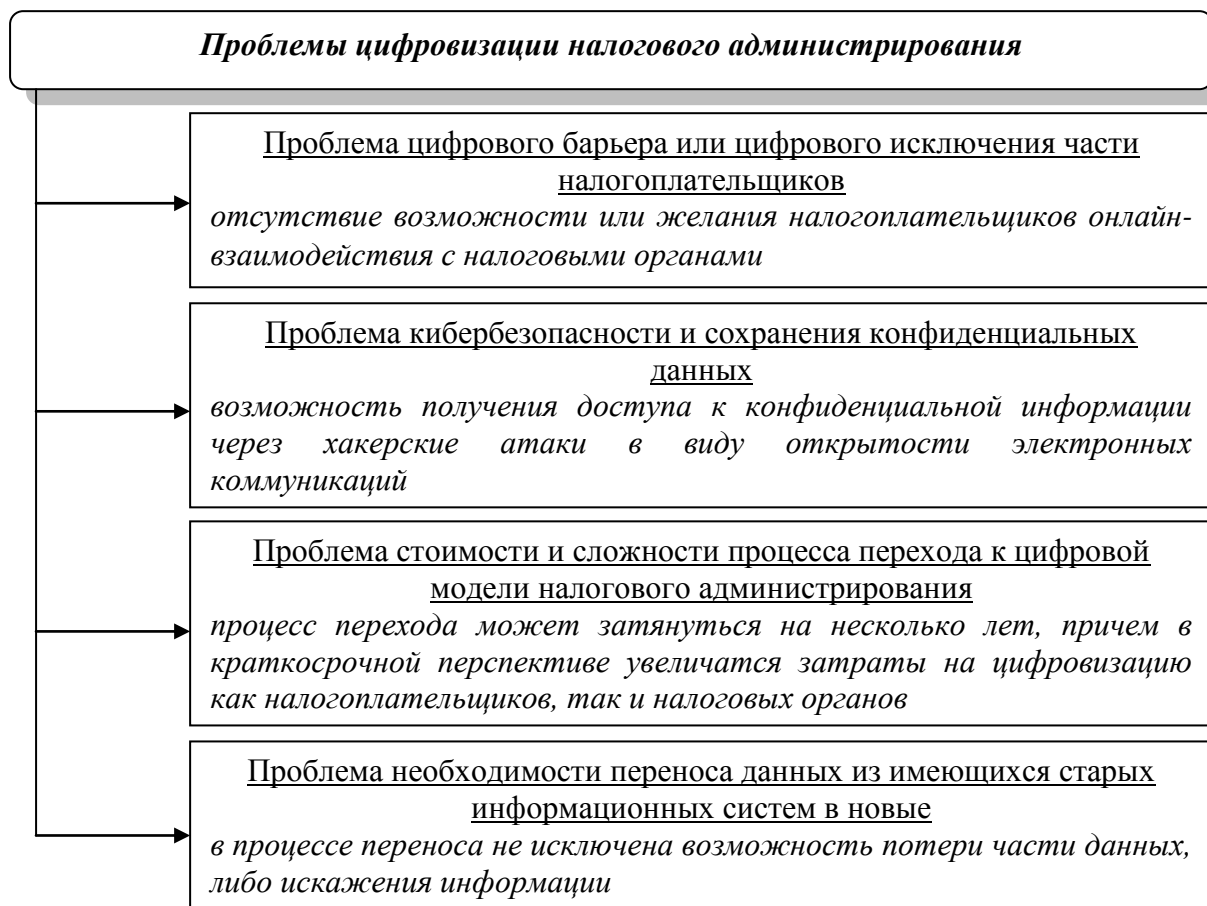


Рисунок 3.5 – Проблемы цифровизации налогового администрирования

Представленные проблемы цифровизации налогового администрирования носят не только технологический характер, но и человеческий. Конечно, не у каждого налогоплательщика есть возможность использования информационных технологий в силу своих финансовых, либо личностных ограничений и особенностей, а также недостаточных знаний и умений применения компьютерных технологий. В виду данных

⁹³ Налоги в цифровой экономике. Теория и методология: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / [И.А. Майбуков и др.]; под ред. И.А. Майбукова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. – 279 с.

обстоятельств для таких категорий налогоплательщиков сохраняется традиционное взаимодействие с налоговыми органами.

Все чаще отмечаются случаи хакерских атак и компьютерных «вирусных» угроз со стороны злоумышленников, пытающихся завладеть конфиденциальной информацией, размещенной в информационно-аналитических системах налоговых органов. Данная информация имеет свою ценность, поскольку в ней содержатся все сведения о налогоплательщике. Причем данная проблема характерна для любой сферы деятельности, связанной с информационными коммуникациями в виду своей открытости. Поэтому налоговые органы информируют налогоплательщиков о потенциальных рисках и мерах предосторожности.

Процесс цифровизации налогового администрирования трудоемкий и длительный. Данный процесс подразумевает приобретение специального программного обеспечения, в результате чего и у налогоплательщиков, и у налоговых органов увеличатся затраты. Однако, спустя некоторое время, данные затраты будут оправданы расширением возможностей бесконтактного взаимодействия с налоговыми органами в режиме «онлайн» для налогоплательщиков, а также снижением рисков отклонений от уплаты налогов, выходом предпринимателей и организаций из теневого сектора экономики и подавлением коррупции для налоговых органов.

Процесс цифровизации налогового администрирования представляет собой расширение и обновление информационных систем, поэтому при переходе из старых информационных систем в новые возникает проблема переноса информации, которая может повлечь за собой потери, либо искажение некой части имеющейся информации. Также при переходе, помимо данного фактора, необходимо учесть потребность объединения различных информационных систем других структур и ведомств, например, таможенных органов, пенсионного фонда и т.д.

Таким образом, решение данных проблем позволит системе налогового администрирования выйти на новый уровень развития, а налоговые органы приобретут положительную репутацию и доверие налогоплательщиков.

В целях совершенствования налогового администрирования в условиях цифровизации можно выделить комплекс мероприятий, способствующих развитию цифровой экономики (Рисунок 3.6).



Рисунок 3.6 – Комплекс мероприятий по развитию цифровой экономики и совершенствованию налогового администрирования

В настоящее время активно развивается и успешно функционирует мировая информационно-коммуникационная связь между налоговыми органами разных государств. Данная взаимосвязь обусловлена предоставлением международными компаниями страновой отчетности, формируемой по единому стандарту отчетности для стран, входящих в программу ICAP (Международная программа обеспечения соответствия).

Единый стандарт отчетности – формализованный стандарт обмена электронными отчетами о финансовых счетах (любых коммерческих и депозитных счетах, счетах депо, инвестиционных счетах и других определенных видах договоров) нерезидентов, обслуживаемых организациями финансового рынка государств–участников автоматического обмена информацией.

Единый стандарт распространяется на любые финансовые учреждения, открывающие финансовые счета, в т.ч. банки, депозитарии, брокеров, управляющие компании, страховщиков, за исключением государственных учреждений, центральных банков, государственных пенсионных фондов, отдельных международных организаций.

Страновая отчетность – формализованный электронный отчет об отдельных финансовых, налоговых показателях по странам, в которых международная группа компаний (международные холдинги) ведет деятельность.

Страновая отчетность действует в отношении холдингов с консолидированной выручкой более 50 млрд. руб. за финансовый год, предшествующий отчетному финансовому году.⁹⁴

Внедрение данных стандартов преследует за собой цель расширить инструментарий контрольно-аналитической работы налоговых органов посредством возможности получать сведения о российских держателях заграничных финансовых счетов, их доходах, контролируемых иностранных

⁹⁴ Правительство РФ одобрило законопроект об автоматическом обмене информацией [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/news/international_activities/6948464/

компаниях, о структурировании деятельности международных холдингов, распределении полученных ими доходов и уплаченных налогов, концентрации активов и персонала в странах присутствия.

Участниками второго цикла программы OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP 2.0) являются налоговые органы 19 стран мира, в т.ч. и России.

Международная программа обеспечения соответствия (ICAP) – это добровольная программа для многосторонней совместной оценки рисков и процесса подтверждения. Она разработана, чтобы быть эффективным, действенным и скоординированным подходом для предоставления международной группы компаний (МГК), желающим активно, открыто и полностью прозрачным образом взаимодействовать с повышенной налоговой уверенностью в отношении определенных видов их деятельности и операций.

ICAP – это новый формат международного сотрудничества в сфере налогообложения. Цель – повысить эффективность комплаенс-процедур многонациональных корпораций и использования ресурсов налоговых администраций за счет своевременного обмена позициями в отношении налоговых последствий совершаемых сделок.⁹⁵

По мере того, как налоговые органы и МГК вступают в эру повышенной прозрачности, появляются новые возможности для использования увеличенного потока информации для поддержки открытых, кооперативных отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, обеспечения путей к большему комфорту или определенности, а также более эффективного использования ресурсов. ICAP использует страновые отчеты (CbC) и другую соответствующую информацию для облегчения многосторонних взаимодействий между МГК и участвующими

⁹⁵ Россия присоединилась к международной программе соответствия требованиям налогового законодательства (ICAP) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/news/international_activities/9418463/

налоговыми органами, обеспечивая преимущества для обеих сторон⁹⁶
(Рисунок 3.7).

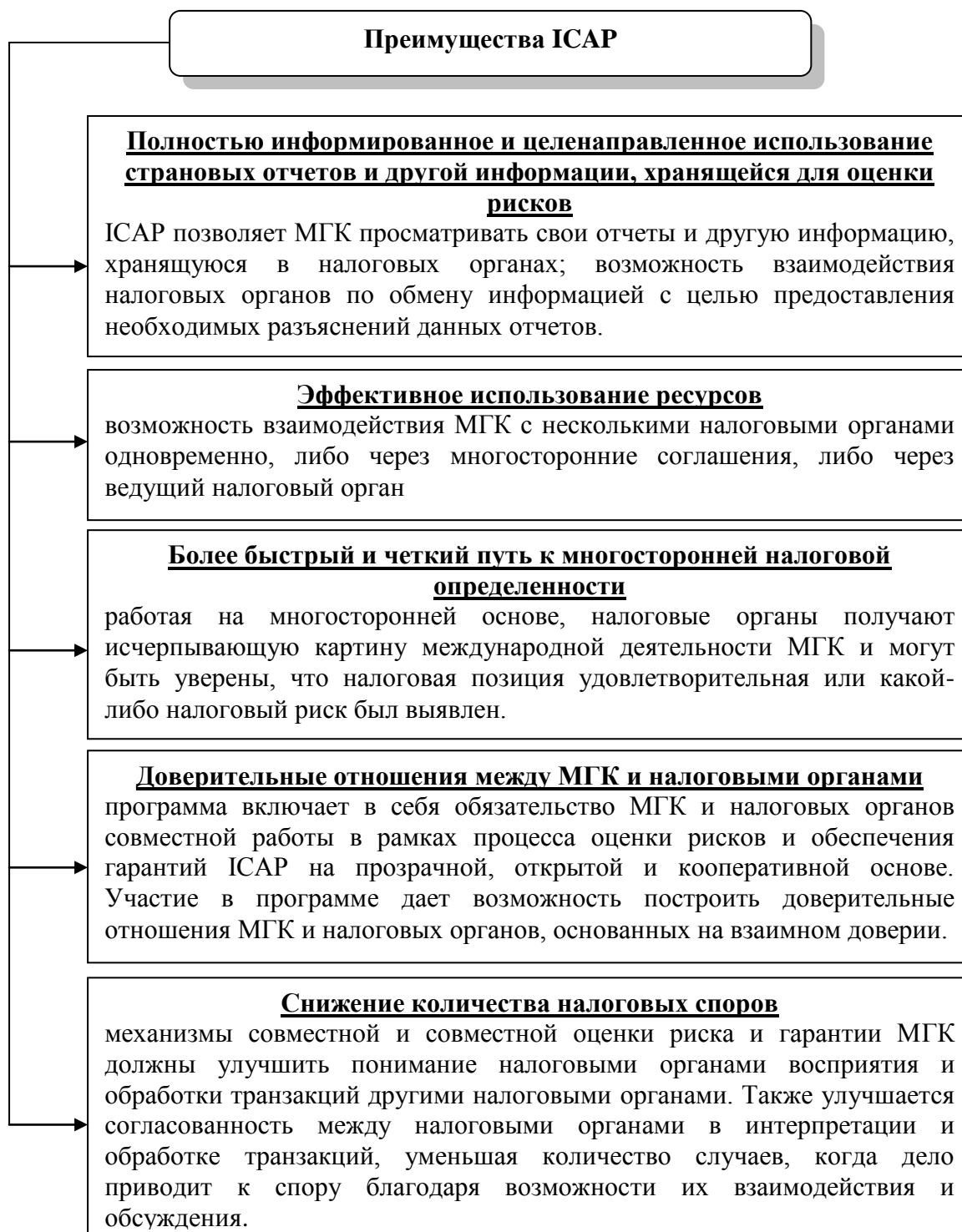


Рисунок 3.7 – Преимущества программы ICAP для международной группы компаний и налоговых органов стран-участников

⁹⁶ OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>

На данный момент ФНС России были разработаны форматы странового отчета и уведомления об участии в международной группе компаний, а также порядки их представления и заполнения в электронной форме.

В связи с этим, с целью удобства и снижения риска ошибок предоставления страновой отчетности международной группой компаний, предлагаем на сайте ФНС России разработать и внедрить электронный сервис «Трансформация отчетности участников МГК*» по автоматизации трансформирования финансовой отчетности данных компаний в отчетность, соответствующую требованиям Единого стандарта отчетности IСАР. Формирование страновой отчетности международной группы компаний через новый сервис «Трансформация отчетности участников МГК» будет производиться посредством автоматического составления страновой отчетности в соответствии с требованиями путем перегруппировки и корректировки информации готовой финансовой отчетности данных компаний. Данный процесс позволит компаниям сократить финансовые и временные затраты в виду простоты осуществления данной процедуры, а также будут иметь возможность внести необходимые изменения и корректировки данных.

Страновой отчет, сформированный через электронный сервис ФНС России «Трансформация отчетности участников МГК», будет отражать всю необходимую информацию в соответствии со ст. 105.16-1 НК РФ⁹⁷ (Рисунок 3.8).

* Международные группы компаний

⁹⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.01.2020) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/43c08e8655225efe20897ecd864a602bd2fcbd5b/

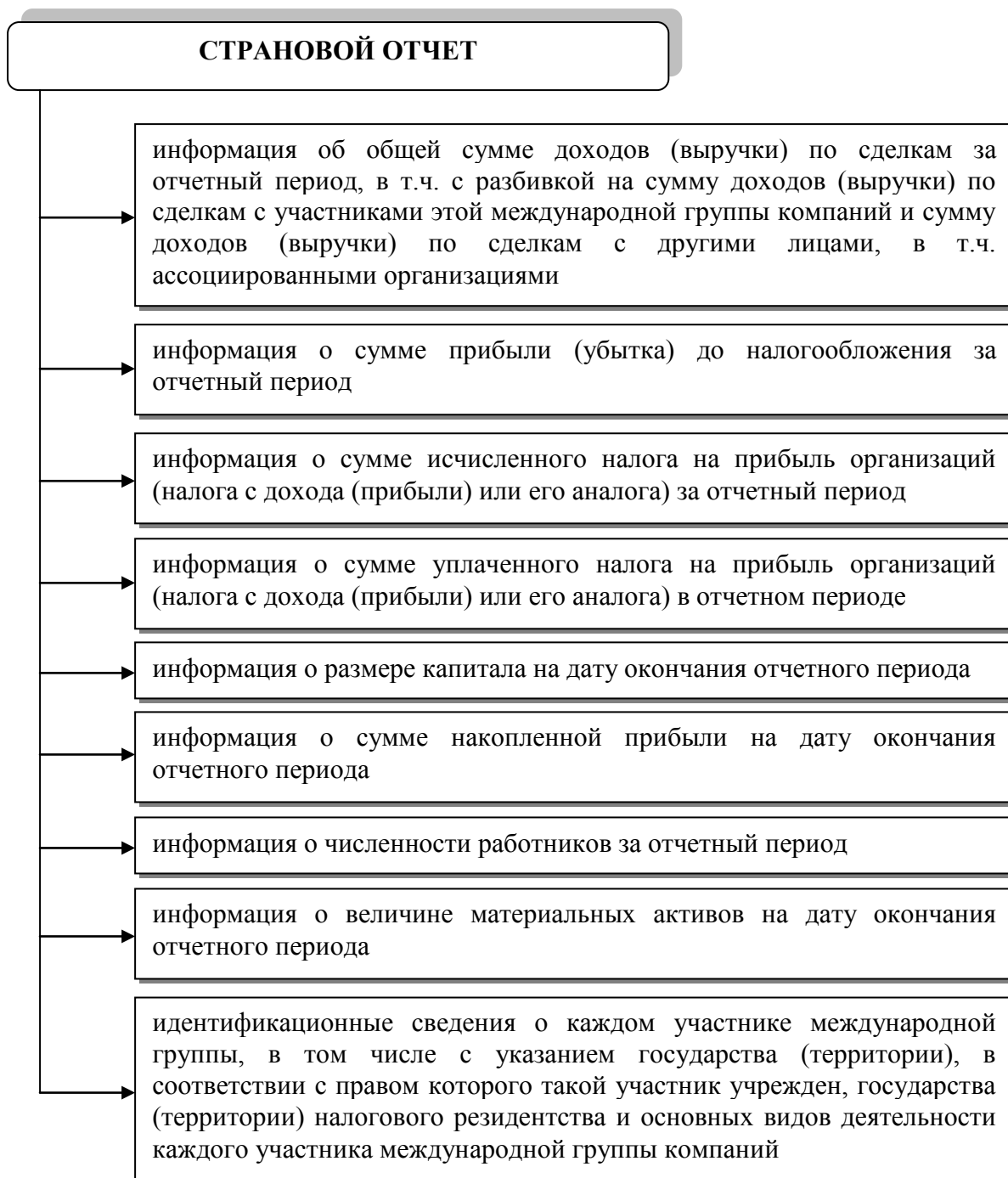


Рисунок 3.8 – Содержание странового отчета

Таким образом, совершенствование и развитие налогового администрирования в части оказания налоговыми органами государственных услуг физическим и юридическим лицам в сфере налогообложения в условиях цифровой экономики способствует трансформации налоговой службы из фискального органа в сервисную организацию, ориентированную на удовлетворение интересов налогоплательщиков. Применение

автоматизированных информационных и контрольных систем позволит создать систему добровольного соблюдения законодательства в сфере налогообложения, что повысит уровень доверия между государством и налогоплательщиком, а также повысит уровень налоговых поступлений в бюджет страны и снизит риск уклонения от уплаты налогов.

Переход системы налогового администрирования на новый уровень в условиях цифровой экономики имеет ряд проблем, решение которых позволит получить новые возможности и преимущества во взаимоотношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Отсутствие качественных данных о корпоративном налогообложении является основным ограничением для измерения фискальных и экономических последствий уклонения от уплаты налогов, что затрудняет проведение властями оценки трансфертного ценообразования по операциям между связанными компаниями и еще более затрудняет проведение проверок. Данную проблему позволит решить предоставление международной группой компаний страновой отчетности, обеспечивающей прозрачность и открытость данных для налоговых органов стран– участниц программы ICAP. Участие в данной программе позволяет не только получение сведений о международной деятельности компаний, но и возможность дистанционного взаимодействия налоговых органов стран– участников между собой.

С целью расширения возможностей сервисных функций ФНС России и удобства формирования страновых отчетов международными компаниями предлагаем разработать и внедрить электронный сервис «Трансформация отчетности участников МГК», который позволит сократить финансовые и временные затраты компаний, а также позволит автоматизировать процесс проведения налогового контроля такой отчетности налоговыми органами.

3.2 Автоматизированная система контроля должников-банкротов «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»

В настоящее время создание новых и модернизация уже успешно функционирующих информационно-технологических сервисов, обеспечивающих удаленное взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов, а также развитие автоматизированных систем контроля, рассмотренных нами ранее, главной целью которых является увеличение налоговых поступлений, направлены на создание системы добровольного соблюдения налогового законодательства и повышение уровня взаимного доверия между государством и налогоплательщиками.

Проведенный нами ранее анализ задолженностей перед бюджетом по налогам и сборам по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг. показал наличие существенных сумм задолженностей, динамика которых неблагоприятным образом сказывается на формировании консолидированного бюджета государства. Большими потерями для бюджета являются задолженности по налогам и сборам по организациям и ИП, находящимся в процедуре банкротства. Это обусловлено тем, что при введении организации и ИП в данный процесс и признании ее арбитражным судом банкротом, налоговый орган теряет часть своих полномочий и приоритета в части взыскания с должника-банкрота задолженностей по налогам и сборам, связанным с его неплатежеспособностью. Также после признания организации и ИП банкротом у налоговых органов снижается заинтересованность в их проверках, которые можно объяснить рядом причин (Рисунок 3.9). Так данные причины снижения заинтересованности налоговых органов в процедуре банкротства вполне очевидны, однако, отсутствие или ненадлежащий контроль каких-либо процессов банкротства может повлечь за собой вероятность возникновения каких-либо ошибок или неправомерных действий арбитражного или конкурсного управляющего.



Рисунок 3.9 – Причины снижения заинтересованности налоговых органов в организациях-банкротах

Факт отсутствия возможности у налоговых органов влияния на процедуру банкротства посредством участия в собраниях кредиторов, а также длительные сроки ревизии и увеличение сроков обнародования и обжалования актов о взыскании недоимок, влекущие за собой возможность отсутствия требований налоговых органов в кредиторском реестре при банкротстве до его закрытия, еще больше отдаляет налоговые органы от процедуры банкротства и увеличивает вероятность неудовлетворения налоговых требований в части погашения задолженностей по налогам и сборам, а также налоговым санкциям.

По данным статистической отчетности 4-НМ «Задолженность по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации» проведем анализ задолженности по налогам и сборам организаций-должников, признанных банкротами, находящихся в стадии введения в процедуру банкротства и ликвидации, за 2016-2018 гг. в разрезе субъектов РФ – Чеченской республики и Орловской области. Данный анализ будем проводить с целью изучения динамики развития налоговой задолженности организаций и индивидуальных предпринимателей, находящихся в процедуре банкротства, а также выявления доли данной налоговой задолженности в структуре общей суммы задолженности по регионам РФ. Результаты анализа представим в таблице 3.1 и 3.2.

Анализ динамики задолженности по налогам и сборам организаций и индивидуальных предпринимателей, находящихся в процедуре банкротства показал в основе своей положительную тенденцию роста уровня задолженности по налоговым платежам должников-банкротов. Так задолженность по налогам и сборам организаций и ИП, находящихся в процедуре банкротства, по Чеченской Республике за 2017 г., по отношению к 2016 г., увеличилась на 79 370 тыс. руб. (или на 305,96%), за 2018 г., по отношению к 2017 г., увеличилась на 125 022 тыс. руб. (или на 118,72%). Т.е. наблюдается очень резкий скачок в сторону увеличения задолженности должников-банкротов, что влечет за собой значительные потери для консолидированного бюджета государства. Что касается Орловской области, то данный показатель за 2017 г. увеличился на 309 458 тыс. руб. (или на 140,56%), а за 2018г. – сократился на 111 783 тыс. руб. (или на 21,11%). В данном случае наблюдается более-менее благоприятная тенденция для пополнения консолидированного бюджета.

Задолженность по налогам и сборам должников-банкротов может быть исполнена посредством принятия арбитражным судом постановления о возбуждении исполнительного производства в соответствии с очередностью исполнения требований утвержденного реестра кредиторов.

Таблица 3.1 – Анализ динамики задолженности по налогам и сборам организаций и индивидуальных предпринимателей, находящихся в процедуре банкротства по Чеченской Республике за 2016 – 2018 гг.

Наименование показателя	Задолженность по налогам и сборам, тыс. руб.			Абсолютное отклонение, тыс. руб.		Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017
Задолженность по налогам и сборам, всего	2039666	4 981 289	4 851 184	2 941 623	-130 105	244,22	97,39	144,22	-2,61
Задолженность по налогам и сборам организаций и ИП, находящихся в процедуре банкротства	25941	105311	230333	79370	125022	405,96	218,72	305,96	118,72
Задолженность, взыскиваемая судебными приставами, по постановлениям о возбуждении исполнительного производства	567368	420741	285671	-146627	-135070	74,16	67,90	-25,84	-32,10
Задолженность, невозможная к взысканию налоговыми органами	24226	11360	73772	-12866	62412	46,89	649,40	-53,11	549,40

Таблица 3.2 – Анализ динамики задолженности по налогам и сборам организаций и индивидуальных предпринимателей, находящихся в процедуре банкротства по Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Наименование показателя	Задолженность по налогам и сборам, тыс. руб.			Абсолютное отклонение, тыс. руб.		Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017	2017/2016	2018/2017
Задолженность по налогам и сборам, всего	2032646	2 346 771	2 252 292	314 125	-94 479	115,45	95,97	15,45	-4,03
Задолженность по налогам и сборам организаций и ИП, находящихся в процедуре банкротства	220161	529619	417836	309458	-111783	240,56	78,89	140,56	-21,11
Задолженность, взыскиваемая судебными приставами, по постановлениям о возбуждении исполнительного производства	348564	438856	545293	90292	106437	125,90	124,25	25,90	24,25
Задолженность, невозможная к взысканию налоговыми органами	31360	10328	13726	-21032	3398	32,93	132,90	-67,07	32,90

Так задолженность, взыскиваемая судебными приставами, по постановлениям о возбуждении исполнительного производства, по Чеченской Республике за 2017 г. сократилась на 146 627 тыс. руб. (или на 25,84%), за 2018 г. – на 135 070 тыс. руб. (или на 32,1%). Это говорит о снижении сумм погашения задолженностей перед бюджетом по налогам и сборам по исполнительным листам за исследуемый период. По Орловской области наблюдается противоположная тенденция – рост погашения задолженности по налогам и сборам по исполнительным листам. Так за 2017 г. данный показатель увеличился на 90 292 тыс. руб. (или на 25,9%), за 2018 г. – на 106 437 тыс. руб. (или на 24,25%).

Кроме того, существует еще задолженность, невозможная к взысканию налоговыми органами, в которую также входит задолженность банкротов. Данная задолженность по налоговым платежам признается невозможной к взысканию в виду существования юридических, либо фактических ограничений к реальности исполнения обязанностей по их уплате. В таком случае происходит списание безнадежной задолженности, означающая невозможность применения мер принудительного исполнения налоговой обязанности, а, следовательно, данная задолженность исключается из лицевого счета налогоплательщика и больше не может являться предметом взыскания.

Правила и случаи признания недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списание урегулированы ст. 59 НК РФ.

Так задолженность, невозможная к взысканию налоговыми органами, по Чеченской Республике за 2017 г. снизилась на 12 866 тыс. руб. (или на 53,11%), а за 2018 г. – увеличилась на 62 412 тыс. руб. (или на 549,4%). Т.е. по Чеченской Республике мы видим резкое и многократное увеличение безнадежной задолженности, которая была списана в ущерб консолидированного бюджета.

По Орловской области данный показатель за 2017 г. сократился на 21 032 тыс. руб. (или на 67,07%), а за 2018 г. – увеличился на 3 398 тыс. руб. (или на 32,9%).

На рисунке 3.10 представим долю задолженности по налогам и сборам организаций и ИП, находящихся в процедуре банкротства, в общей структуре задолженности по налогам и сборам по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

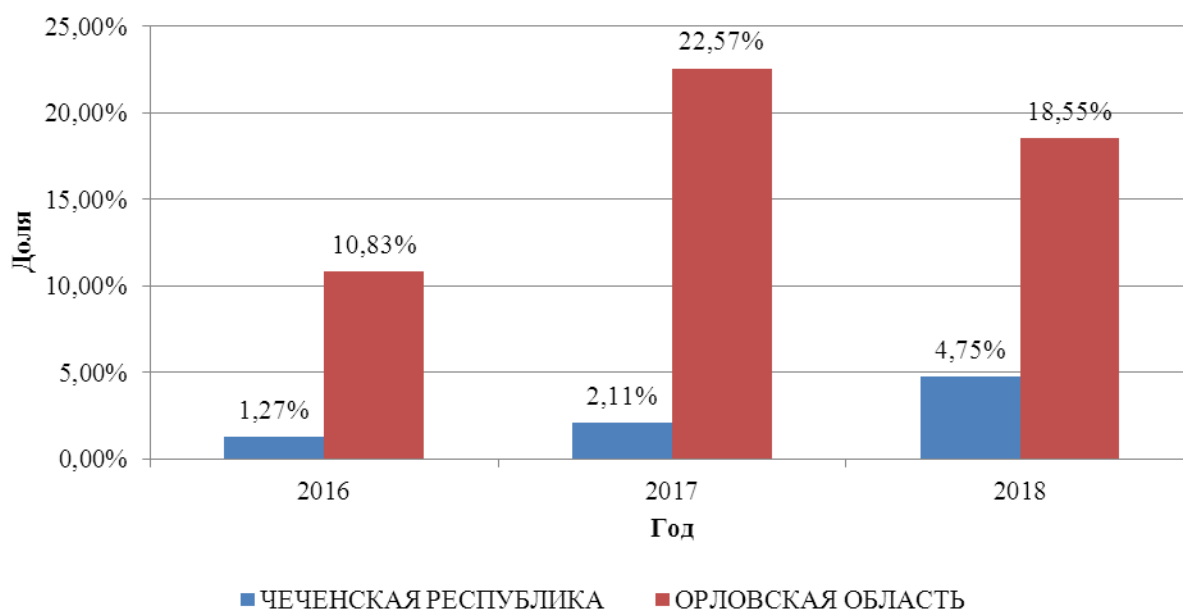


Рисунок 3.10 – Доля задолженности по налогам и сборам организаций и ИП, находящихся в процедуре банкротства, в общей структуре задолженности по налогам и сборам по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг.

Из рисунка 3.10 показано, что доля задолженности по налогам и сборам организаций и ИП, находящихся в процедуре банкротства, в общей структуре задолженности по налогам и сборам за 2016 – 2018 гг. по Орловской области значительно больше, чем по Чеченской Республике. Так доля задолженности по налогам и сборам организаций и ИП, находящихся в процедуре банкротства, в общей структуре задолженности по налогам и сборам по Чеченской Республике в 2016 г. составляет 1,27%, в 2017 г. – 2,11%, в 2018 г. – 4,75%. По Орловской области доля задолженности по налогам и сборам

организаций и ИП, находящихся в процедуре банкротства, в общей структуре задолженности по налогам и сборам, в 2016 г. составляет 10,83%, в 2017 г. – 22,57%, в 2018 г. – 18,55%. Т.е. по Орловской области доля данной задолженности больше, чем по Чеченской Республике, почти в 10 раз.

В связи с ростом задолженности по налоговым платежам организаций и индивидуальных предпринимателей, признанных банкротами, а также перечисленных выше причин невозможности их взыскания и в виду ограничений полномочий налоговых органов в процессе банкротства, считаем необходимым урегулировать на законодательном уровне полномочий налоговых органов в сфере контроля за исполнением обязанностей по уплате налоговой задолженности и создание автоматизированного контроля за должниками-банкротами на базе информационно-коммуникационной платформы онлайн-взаимосвязи налоговых органов и налогоплательщиков с целью сокращения времени и затрат проверок по процедурам банкротства, а также получения необходимой оперативной информации о ходе исполнения обязательств, наличия и стоимости имущества, результатов торгов и другой информации.

Для этого предлагаем создать на базе эффективно функционирующей системы удаленного налогового контроля через интернет – налогового мониторинга, автоматизированную систему контроля должников-банкротов «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства». Данный контроль, считаем целесообразным. Его необходимо вводить с момента признания арбитражным судом организацию или ИП банкротом. Причем, считаем также важным, создать данную процедуру включения должников-банкротов в эту систему обязательным условием и урегулировать все вопросы на законодательном уровне, отразив их в Федеральном законе «О несостоятельности (банкротстве)» от 26.10.2002 № 127-ФЗ и части 1 Налогового кодекса РФ.

Данная онлайн-взаимосвязь с должником-банкротом позволит налоговым органам получать необходимую им информацию о

задолженностях не только по налогам и сборам, но и общей структуры задолженности. Данная информация, полученная с помощью автоматизированных систем, позволит налоговым органам сократить сроки получения такой информации от арбитражных и конкурсных управляющих, возможность автоматической сверки с данными по задолженности перед бюджетом по налогам и сборам, имеющимся у налогового органа, а также сократить время на формирование и представления акта о взыскании недоимок для включения в реестр требований кредиторов. Также важным моментом применения налогового мониторинга в процедуре банкротства станет возможность определения вероятности и сумм возможных взысканий налоговых платежей с должников-банкротов через автоматизированную систему анализа общих сумм задолженностей в соответствии с реестром требований кредиторов и имеющихся денежных средств должников-банкротов на определенный период времени. Это функция предлагаемой нами автоматизированной системы «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства» будет способствовать получению оперативной информации о возможности и суммах взыскания налоговой задолженности при формировании планов и прогнозов налоговыми органами.

На рисунке 3.11 представим достоинства создания и внедрения предлагаемой нами автоматизированной системы «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства», а также укажем возможные проблемные моменты ее внедрения.

Таким образом, мы получаем преобладание положительных сторон в создании и внедрении автоматизированной системы контроля «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства» над ее проблемными вопросами. Однако, не стоит упускать из вида оценку эффективности создания данного нововведения. Как и любая другая функционирующая система, автоматизированная система контроля «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства» требует оценки своей эффективности.

НАЛОГОВЫЙ МОНИТОРИНГ В ПРОЦЕДУРЕ БАНКРОТСТВА

ПЕРСПЕКТИВНЫЕ СТОРОНЫ

- рост заинтересованности налоговых органов в получении недоимок;
- открытость и прозрачность ведения учета и сделок в процессе банкротства;
- автоматизированное добавление и верификация информации об имуществе, торгах и должнике;
- сокращение сроков формирования актов о недоимках по налогам и сборам и включение их в реестр кредиторов;
- возможность участия в собраниях кредиторов посредством удаленной онлайн-взаимосвязи;
- возможность получения оперативной и срочной информации о состоянии и степени погашения кредиторской задолженности;
- автоматизированное сопровождение документального оформления и выполнения сделок и продажи имущества банкрота с целью выявления и предотвращения возникновения нарушений и ошибок;
- снижение затрат на поведение камеральных и выездных проверок должников-банкротов;
- возможность в течение отчетного периода проводить корректировку плановых и прогнозных отчетов о задолженностях перед бюджетом по налоговым платежам.

ПРОБЛЕМНЫЕ СТОРОНЫ

- затраты на создание, внедрение и развитие программного продукта;
- внесение поправок в законодательные акты в части обязательного использования системы автоматизированного контроля «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»;
- разработка Положения об автоматизированной системе контроля «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»;
- проведение обучающих и разъясняющих семинаров для арбитражных и конкурсных управляющих о применении автоматизированной системы контроля в процедурах банкротства.

Рисунок 3.11 – Перспективные и проблемные стороны создания и развития автоматизированной системы контроля «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»

Для этого мы предлагаем применять показатель оценки эффективности АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства», который будет рассчитываться по формуле:

$$\mathcal{E}_{НМб} = \frac{З_{НМб}}{ПЗ_б}, \quad (3.1)$$

где $\mathcal{E}_{НМб}$ – эффективность внедрения АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»;

$З_{НМб}$ – сумма затрат на создание, внедрение и обслуживание АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»;

$ПЗ_б$ – сумма фактически погашенной задолженности перед бюджетом по налогам и сборам произведенная должниками-банкротами, подключенными к АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства».

Данный показатель позволит произвести оценку эффективности внедрения АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства» с учетом включения всех затрат, понесенных в процессе создания, внедрения, развития и обслуживания программного продукта.

Единственным недостатком данного метода оценки эффективности автоматизированной системы контроля является продолжительность процедуры банкротства, которая может длиться годами, что затрудняет осуществление оценки эффективности за короткий срок использования АСК. Для получения более точной и достоверной оценки эффективности должно пройти некоторое время.

Для более оперативной оценки эффективности можно предложить видоизмененную формулу расчета:

$$\mathcal{E}_{НМб} = \frac{З_{НМб}}{Н_б}, \quad (3.2)$$

где $\mathcal{E}_{НМб}$ – эффективность внедрения АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»;

$З_{НМб}$ – сумма затрат на создание, внедрение и обслуживание АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»;

H_5 – сумма недоимок по налогам и сборам должников-банкротов, подключенными к АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства».

Данный метод позволит дать предварительную оценку эффективности АСК на конкретный момент времени с целью принятия решения о необходимости его разработки и внедрения.

При расчете эффективности любым из предложенных методов получим, что показатель $\mathcal{E}_{НМБ}$ будет больше или равен 1, если внедрение данного нововведения будет эффективным; если данный показатель будет больше 1, то внедрение нововведения неэффективно.

В настоящее время Федеральная налоговая служба как уполномоченный орган, представляющий интересы государства в делах о банкротстве, предлагает провести пилотный проект по формированию и ведению сервисов, обеспечивающих бесплатный доступ к сведениям об имуществе должников, находящихся в процедуре конкурсного производства.

Создание бесплатных сервисов нацелено на обеспечение открытости данных с целью оптимизации организации торгов и увеличения поступлений в бюджет, что в свою очередь будет способствовать повышению эффективности конкурсных процедур.

Федеральная налоговая служба готова принять участие в пилотном проекте в части верификации и подтверждения достоверности и актуальности размещаемых данных, открытость которых обусловлена положениями Федерального закона от 26.10.2002 г. №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Предполагается, что функционал сервисов будет предусматривать возможность идентификации и аутентификации для арбитражных управляющих и иных заинтересованных лиц, инструменты поиска сведений об имуществе должников с возможностью установления различных фильтров. Необходимо проведение реализации автоматизированного добавления информации об имуществе, торгах и должнике с возможностью верификации указанных сведений, в том числе верификации со стороны

уполномоченного органа. Также предполагается создание системы обмена сообщениями между заинтересованными лицами и системы контроля достоверности вводимой информации.⁹⁸

Данный пилотный проект ФНС России еще раз подтверждает необходимость создания автоматизированного контроля процедуры банкротства, в качестве одного из вариантов которого можно использовать предлагаемую нами АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства», отвечающая заявленным требованиям.

На основании всего вышесказанного на рисунке 3.12 представим предложенную нами модель онлайн-взаимосвязи налоговых органов, должников-банкротов и заинтересованных лиц.

В данной модели прослеживается взаимосвязь между всеми участниками системы. Кроме того, мы выделили «прямую» взаимосвязь – это онлайн-взаимосвязь, осуществляемая между участниками непосредственно через интернет-платформу АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»; и «косвенную» взаимосвязь – это возможная взаимосвязь между участниками системы, связанная с получением или предоставлением какой-либо дополнительной информации, минуя интернет-платформу АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства».

В данной модели также отражена интересующая каждого участника информация, связанная с процедурой банкротства должника и находящаяся в открытом доступе АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства».

Главным связующим звеном модели является интернет-сервис АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства», а главным его разработчиком и исполнителем – налоговый орган. Здесь налоговому органу отводится роль контролера за всем процессом процедуры банкротства в части выявления и предотвращения налоговых нарушений и ошибок в оформлении сделок и проведении торгов, а также осуществление

⁹⁸ Федеральная налоговая служба предлагает принять участие в пилотном проекте [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/bankruptcy/8585716/>

верификации данных об имуществе, торгах и должнике, идентификации и аутентификации для арбитражных управляющих и иных заинтересованных лиц в автоматическом режиме.



Рисунок 3.12 – Модель онлайн-взаимосвязи налоговых органов, организации или ИП, находящихся в процедуре банкротства, и заинтересованных лиц

По предложенной нами формуле оперативного расчета эффективности внедрения АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства» проведем оценку данного показателя. Предположим, что финансирование на создание, внедрение и обслуживание АСК «Налоговый мониторинг в процедуре

банкротства», будет выделено из бюджета, которое входит в средства финансирования развития АИС «Налог-3» и отражено в Плане информатизации на очередной финансовый 2020 год и плановый период 2021, 2022 годов⁹⁹. Также сделаем предположение, что участниками, подключенными к АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства», будут являться все имеющиеся должники-банкроты на 2018 г. и, соответственно, сумма их недоимок по налогам и сборам на данный период времени. Таким образом, мы сможем провести оперативный расчет показателя эффективности внедрения АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства» и дать оценку о целесообразности и экономической результативности ее создания. Расчет показателя эффективности представим в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Оценка эффективности внедрения АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»

Наименование показателя	Условное обозначение	Значение показателя, тыс. руб.
Сумма затрат на создание, внедрение и обслуживание АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»	$Z_{НМБ}$	405 069,6
Сумма недоимок по налогам и сборам должников-банкротов, подключенными к АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»	H_{ξ}	172 342 433
Эффективность внедрения АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства»	$E_{НМБ}$ ($E_{НМБ} = \frac{Z_{НМБ}}{H_{\xi}}$)	$\approx 0,0026$ (< 1)

Полученное значение эффективности внедрения АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства» приблизительно равный 0,0026 ед., что меньше единицы, а, следовательно, внедрение такого нововведения будет являться эффективным мероприятием и экономически обоснованным. В итоге, мы доказали эффективность внедрения АСК «Налоговый мониторинг

⁹⁹ План информатизации на очередной финансовый 2020 год и плановый период 2021, 2022 годов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn57/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/

в процедуре банкротства», с финансированием всех затрат на создание, разработку и внедрение в составе расходов развития АИС «Налог-3».

Таким образом, сложившаяся на данный момент времени ситуация об уровне и динамике задолженности перед бюджетом по налогам и сборам в части задолженности организаций и ИП, находящихся в процедуре банкротства, требует разработки и внедрения нового механизма погашения такой задолженности. ФНС России предлагает пилотный проект, предусматривающий создание бесплатных сервисов по обеспечению открытости данных об организации торгов с целью увеличения поступлений в бюджет и повышения эффективности конкурсных процедур, предусматривающий взаимодействие налоговых органов, заинтересованных лиц и арбитражных управляющих через интернет-ресурс.

В качестве такого сервиса можно использовать предложенную нами автоматизированную систему контроля «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства». Предложенная АСК в полной мере отвечает всем заявленным требованиям пилотного проекта ФНС России, а ее модель онлайн-взаимосвязи налоговых органов, организации или ИП, находящихся в процедуре банкротства, и заинтересованных лиц подтверждает необходимость обеспечения открытости данных с целью оптимизации организации торгов, что будет способствовать увеличению поступлений в бюджет. Кроме того, мы также предлагаем методику оценки эффективности создания и внедрения данной системы, с учетом имеющейся информации о задолженности должников-банкротов на конкретный момент времени. Также нами была доказана и экономически обоснована эффективность внедрения АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства» посредством расчета предложенного нами показателя эффективности исходя из имеющихся данных по итогам работы ФНС России за 2018 г. и плановых показателях на отчетный финансовый 2020 г.

3.3 Модель функционирования системы налогового администрирования в цифровой экономике

В настоящее время одна из главных задач экономического развития государства сводится к совершенствованию налогового администрирования. Об этом говорится в Концепции долгосрочного социально-экономического развития России на период до 2020 года и в ежегодных посланиях Президента РФ Федеральному Собранию. Однако, в целях обеспечения эффективности налогового администрирования в современных условиях невозможно обойтись без использования информационных технологий, являющихся мощным экономическим ресурсом. Кроме того, разработка и реализация налогового администрирования как системы не может существовать без автоматизированного информационного обеспечения.

Налоговое администрирование направлено на управление и организацию исполнения налогового законодательства, а также выявление причин снижения эффективности работы налоговых органов. Сгенерированные данные, полученные в процессе реализации функций налогового администрирования, способствуют росту эффективности сбора налоговых платежей, а также могут являться причиной проведения реформ в области налогообложения. Кроме того, стоит отметить, что налоговое администрирование играет большую роль в деятельности по совершенствованию законодательства по налогам и сборам, результатом которой выступают систематически вносимые изменения в Налоговый кодекс РФ.

Эффективно функционирующее налоговое администрирование подразумевает выполнение определенных функций, которые представлены на рисунке 3.13.

Разработка эффективно функционирующей системы налогового администрирования в РФ может проводиться одним из двух способов:

1) повышение эффективности функционирования существующей на данный момент времени системы налогового администрирования посредством укрепления стабильности и определенности законодательного регулирования;

2) посредством внедрения положительного зарубежного опыта.

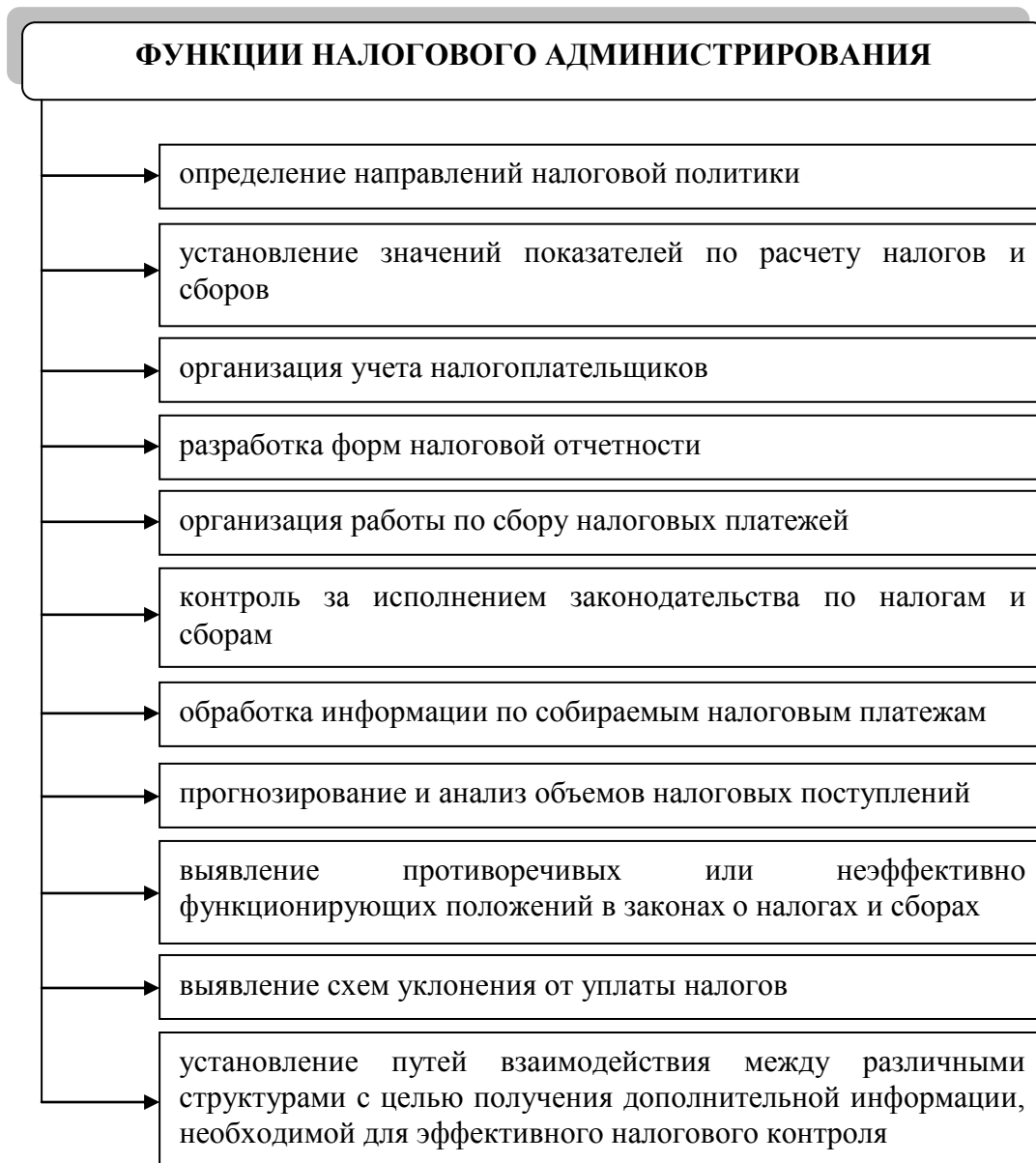


Рисунок 3.13 – Функции налогового администрирования

В качестве зарубежного опыта при разработке эффективной системы налогового администрирования в РФ предлагаем взять за основу переход от репрессивной к превентивной (партнерской) модели налогового администрирования. В большинстве зарубежных стран с превентивной

моделью налогового администрирования разрабатываются и используются определенные стандарты взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. В связи с этим, мы считаем необходимым с целью повышения эффективности функционирования системы налогового администрирования в РФ принять зарубежный опыт разработки и внедрения стандарта взаимоотношений сотрудников налоговых органов и налогоплательщиков, основанный на принципах, представленных на рисунке 3.14.

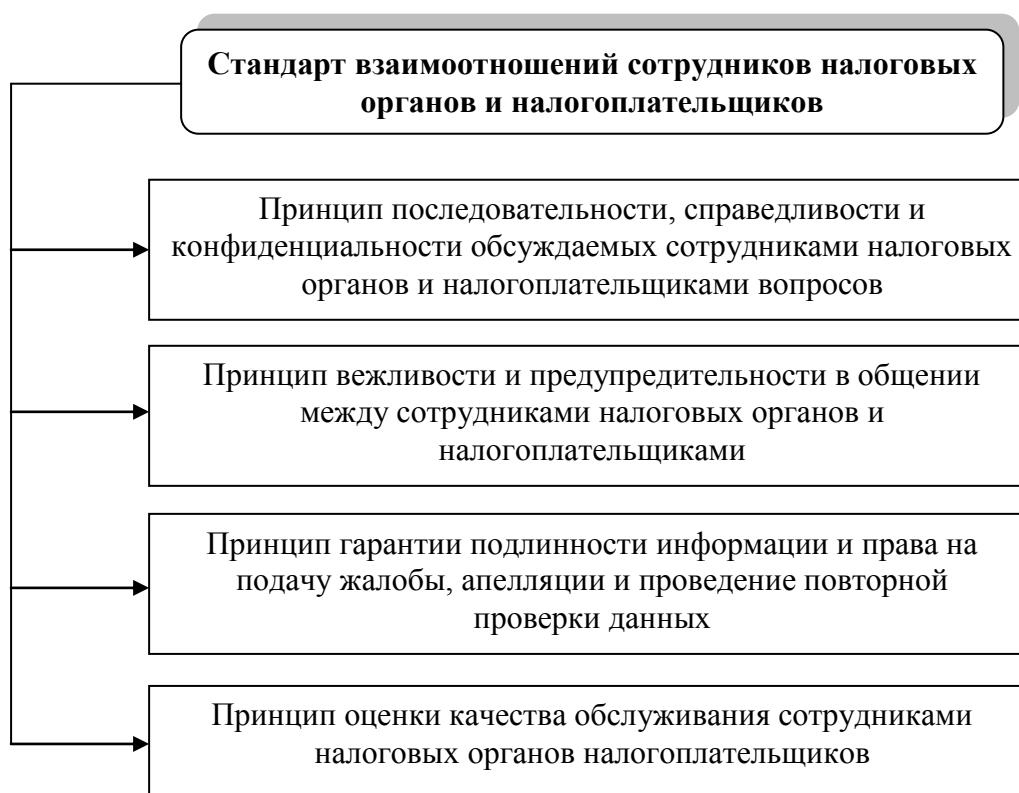


Рисунок 3.14 – Основные принципы разработки стандарта взаимоотношений сотрудников налоговых органов и налогоплательщиков

Данный стандарт позволит урегулировать существующие в системе налогового администрирования РФ проблемы взаимоотношений сотрудников налоговых органов и налогоплательщиков в сфере налогообложения.

Также при разработке и модернизации системы налогового администрирования немаловажной задачей выступает создание и представление структуры налогового администрирования.

Кандидат экономических наук, доцент, Мороз В.В. в одной из своих научных статей представил структуру налогового администрирования, как системы, в соответствии с Налоговым кодексом РФ, которая выглядит следующим образом (Рисунок 3.15).



Рисунок 3.15 – Структура налогового администрирования¹⁰⁰

Однако, мы считаем, что такая структура, предложенная автором на правовой основе НК РФ, не в полной мере отражает всю сущность налогового администрирования как системы, а также не отражает ее функционирование и развитие в современных реалиях. Нами уже неоднократно была представлена и доказана необходимость информатизации и автоматизации налогового администрирования, которая должна быть отражена в структуре налогового администрирования.

В связи с этим мы предлагаем свою модель функционирования системы налогового администрирования и ее элементами, с учетом успешно развивающихся информационных технологий (Рисунок 3.16).

¹⁰⁰ Мороз, В.В. Сущность и основные формы налогового администрирования [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/suschnost-i-osnovnye-formy-nalogovogo-administrirovaniya/viewer>

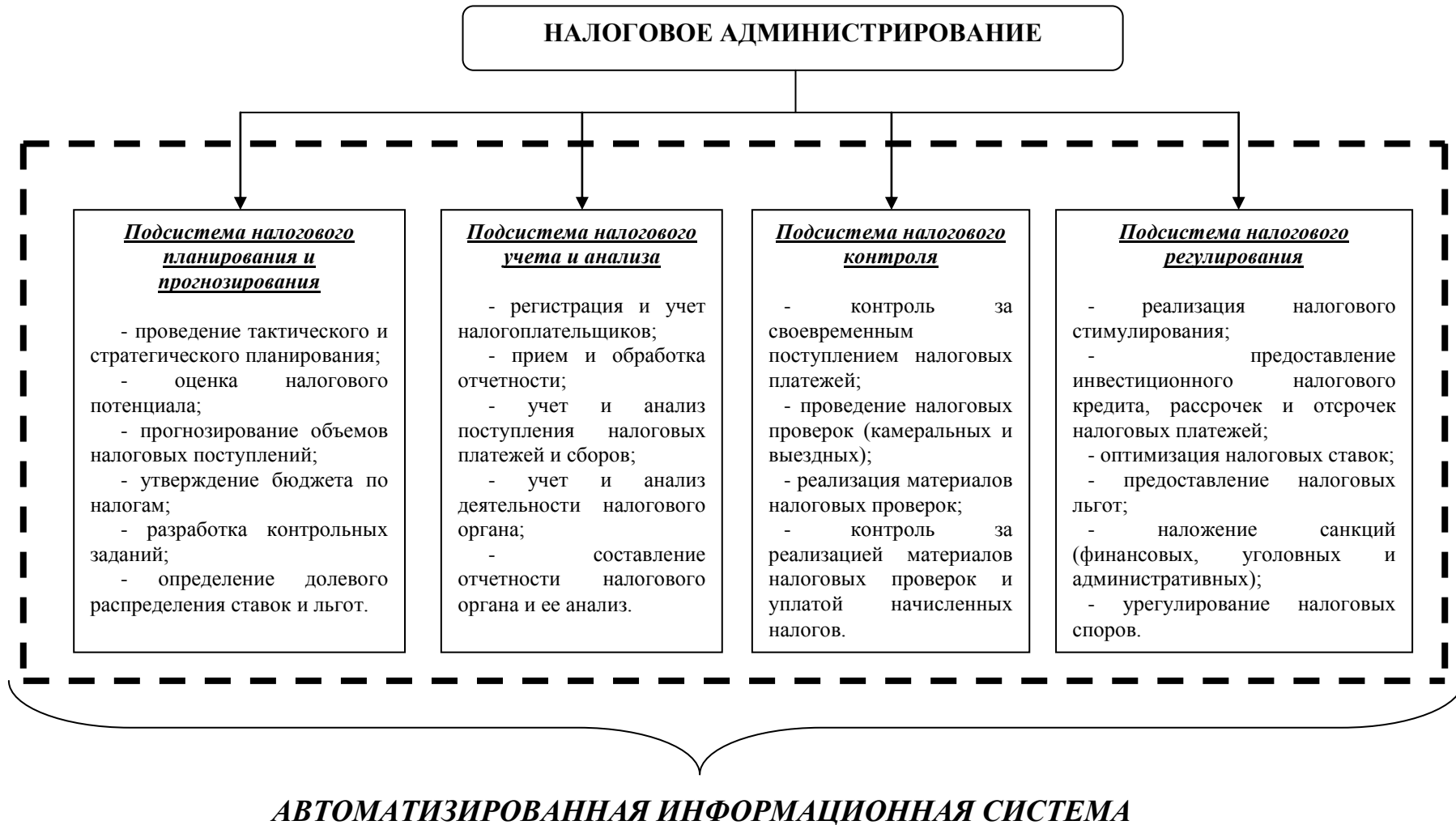


Рисунок 3.16 – Модель функционирования системы налогового администрирования с учетом современных реалий

В представленной нами модели элементами системы являются основные функции подсистем налогового администрирования. Главная особенность нашей модели заключается во взаимодействии элементов налогового администрирования, функционирующих в рамках системы налогового администрирования, посредством интернет-ресурсов и реализуемые на единой автоматизированной информационной площадке. Единая автоматизированная информационная система налогового администрирования позволяет налоговым органам формировать единую информационную базу данных о налогоплательщиках, начислениях, поступлениях и задолженностях по налогам и сборам, а также на их основе выполнять анализ необходимых показателей деятельности и отчетности, выполнять контрольные мероприятия в отношении налогоплательщиков и составлять планы и прогнозы. Все эти процессы выполняются во взаимосвязи с использованием автоматизированных информационных систем с минимальными затратами труда и времени, а также с учетом современного риск-ориентированного подхода.

Также значимым преимуществом АИС в налоговом администрировании является возможность телекоммуникационного взаимодействия территориальных налоговых органов между собой и с центральным аппаратом ФНС, а также с другими ведомствами, заинтересованными лицами и налогоплательщиками.

В налоговой службе за разработку, создание, обслуживание, а также корректность и безопасность использования АИС отвечает Управление информационных технологий. В обязанности Управления входит решение определенных основных задач, представленных на рисунке 3.17.



Рисунок 3.17 – Основные задачи Управления информационных технологий ФНС России

Мы считаем, что проведение эффективного налогового контроля, как одного из главных элементов налогового администрирования, будет

способствовать развитию доверительных отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Причем, именно эту цель и ставят перед собой налоговые органы при модернизации системы налогового администрирования. Совершенствование методов налогового контроля необходимо проводить, используя положительный российский и зарубежный опыт с учетом развивающихся современных информационных технологий.

Проведение налогового контроля посредством автоматизированных информационных систем имеет множество преимуществ, основные из которых представлены на рисунке 3.18.

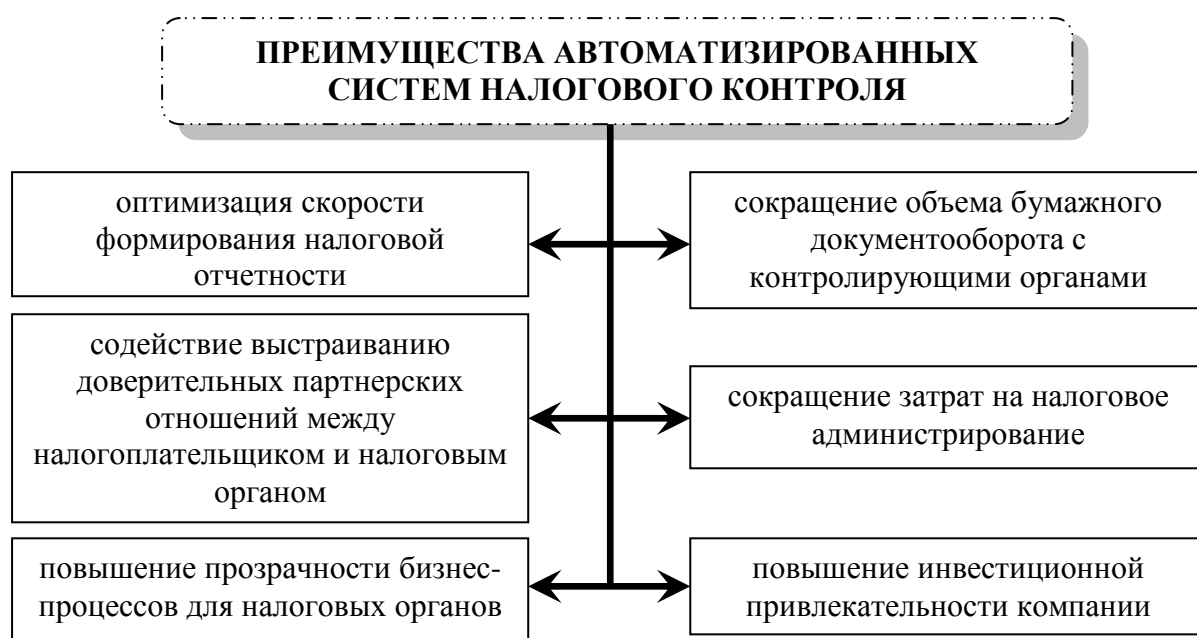


Рисунок 3.18 – Преимущества автоматизированных систем налогового контроля

На данный момент времени существует немалое количество информационно-коммуникационных интернет-сервисов, действующих на единой информационной платформе налоговых органов. Кроме того, нами также ранее было предложено создание новых АИС в рамках реализации единой платформы налоговых органов, с целью совершенствования

налогового администрирования, в частности, совершенствования налогового контроля.

Кроме того, изучая опыт зарубежных стран в области совершенствования налогового администрирования, предлагаем на территории РФ создание Центра налоговых агентов, осуществляющих консультирование налогоплательщиков по вопросам налогообложения, а также занимающихся формированием, так называемой, единой налоговой декларацией и единым налоговым уведомлением по имущественным налогам как физических, так и юридических лиц. Причем данные центры должны в обязательном порядке иметь лицензию на осуществление такого рода деятельности, а налоговые агенты-консультанты иметь аккредитацию. Лицензирование центров и аккредитация агентов-консультантов должны выполняться налоговыми органами. После получения лицензии на осуществление налоговых услуг Центрам налоговых агентов должен быть предоставлен доступ к данным, необходимым для формирования единого налогового уведомления по имущественным налогам физических и юридических лиц. Формирование единого налогового уведомления Центром налоговых агентов позволит юридическим лицам производить оплату налоговых обязательств по имущественным налогам общей начисленной суммой, которая будет подлежать распределению Центрами по отдельным счетам каждого вида налога. Таким образом, будет сформирована информационно-телекоммуникационная взаимосвязь Центров налоговых агентов не только с налоговыми органами и налогоплательщиками, но и с другими ведомствами с целью уточнения, либо внесения изменений в базу данных по налогооблагаемым объектам, а также получения, либо подтверждения возможности применения федеральных, региональных или местных льгот по имущественным налогам.

На рисунке 3.19 представим схему взаимодействия Центра налоговых агентов с налоговыми органами, налогоплательщиками и другими ведомствами.



Рисунок 3.19 – Схема взаимодействия Центра налоговых агентов с налоговыми органами, налогоплательщиками и другими ведомствами

В случае обнаружения неоднократных случаев недобросовестного консультирования, либо обнаружения нарушений или неточностей расчетов налоговых платежей налоговый орган будет иметь право на отзыв лицензии налогового агента и наложения штрафных санкций. Такие меры будут выступать гарантией и подстраховкой налогоплательщиков государством на случай получения ими недобросовестных консультаций и ошибочных налоговых уведомлений от налоговых агентов, которые, в свою очередь, понесут убытки.

Таким образом, предложенная нами модель системы налогового администрирования в разрезе ее подсистем, реализация и взаимодействие функций которых осуществляется благодаря автоматизированной информационной системе (АИС), являющейся единой информационной платформой и связующим звеном в процессах исполнения функций налоговых органов, а также информационно-коммуникационной связи с другими службами и налогоплательщиками. Т.е. благодаря возможности осуществления своих функций на единой информационной платформе подсистемы налогового администрирования взаимодействуют между собой и имеют доступ к любой интересующей и необходимой информации, формируемой в конкретной подсистеме в рамках выполнения своих функций, без ограничений в пространстве и времени, а также возможность взаимодействия с другими органами, службами, налогоплательщиками в части обмена с ними необходимой информацией. Так на современном этапе развития системы налогового администрирования основной акцент делается именно на развитие АИС с целью снижения нагрузки на налоговые органы, получения достоверной и оперативной информации, налаживанию доверительных отношений с налогоплательщиками и, соответственно, увеличения налоговых поступлений в бюджет страны.

Кроме того, используя зарубежный опыт, в целях совершенствования налогового администрирования мы предлагаем создание лицензируемого налоговыми органами Центра налоговых агентов, осуществляющих

деятельность по консультированию налогоплательщиков по вопросам налогообложения и формированию единого налогового уведомления по имущественным налогам физических и юридических лиц. Внедрение такого Центра позволит снизить нагрузку на налоговые органы и налогоплательщиков посредством формирования единой налоговой декларации и единого налогового уведомления по налогу на имущество физических и юридических лиц, земельному и транспортному налогу, что, в свою очередь, будет способствовать сокращению документооборота. Кроме того, еще одним преимуществом формирования единого налогового уведомления для юридических лиц будет являться возможность оплаты налогового обязательства по имущественным налогам единой начисленной суммой, которая далее будет перераспределяться по счетам каждого вида налога Центрами налоговых агентов. В качестве гарантий и подстраховки налогоплательщиков от получения возможных недобросовестных налоговых услуг от налоговых агентов, налоговые органы будут иметь право на отзыв лицензий на осуществление деятельности Центра налоговых агентов, а также наложения штрафных санкций.

Таким образом, проводя анализ накопленного опыта зарубежных стран по развитию налогового администрирования в области социальной направленности деятельности и использования современных технологий с целью повышения качества взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиками, будет чрезвычайно полезным для применения в практике отечественного налогового администрирования некоторых наработок.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Разработка и применение современных механизмов реализации сервисной и контрольной функций налогового администрирования является актуальной для дальнейшего развития системы налогового администрирования и повышения уровня международного сотрудничества в сфере обмена налоговой информации.

Анализ содержания дефиниции налогового администрирования в рамках исследования начали с определения его основных экономических характеристик. Определили, что от того на сколько полно будет дана экономическая характеристика налогового администрирования будет зависеть реализация налоговой политики государства, функционирование налоговой системы в целом и дальнейшие меры по повышению эффективности налогового администрирования.

Систематизация формулировок понятия «налоговое администрирование» позволило выделить 4 крупных направления исследования данного определения:

1 направление объединяет в себе определения, основанные на том, что налоговое администрирование включает в себя комплекс мер, процедур мероприятий, методов, приемов, средств информационного обеспечения направленных на соблюдение налогового законодательства.

2 направление объединяет в себе определения налогового администрирования как системы или подсистемы управления налоговыми отношениями.

В 3 направлении объединены определения налогового администрирования, представленные как комплексные понятия организационно-управленческих, организационно-экономических отношений в сфере налогообложения.

4 направление объединяет в себе понятия налогового администрирования, в которых делается упор на деятельность государственных уполномоченных органов в налоговой сфере.

Проанализировав наиболее распространенные понятия налогового администрирования, встречающиеся в научной литературе и опираясь на законодательную основу его использования, сделали вывод, что налоговое администрирование реализуется в трех плоскостях. В плоскости законодательного установления перечня налогов и сборов, а также принципов налогообложения, в плоскости определения полномочий органов власти в налоговой сфере, и в плоскости определения задач, функций, полномочий, прав и обязанностей в деятельности налоговых органов.

При это, именно в исследовании налогового администрирования в плоскости определения задач, функций, полномочий, прав и обязанностей в деятельности налоговых органов, заслуживает рассмотрения совокупность норм и правил взаимодействия в налоговой сфере по контролю и надзору за соблюдением налогового законодательства.

В результате исследование определили налоговое администрирование как организационно-экономическое взаимодействие между участниками налоговой сферы по взиманию законодательно установленных налогов и сборов.

Рассматривая концепцию налогового администрирования как профессиональную деятельность уполномоченных органов власти в налоговой сфере в совокупности функционирования институциональной системы налогового администрирования, пришли к выводам, что общей тенденцией развития концепции налогового администрирования в Российской Федерации должно стать дальнейшее формирование взаимовыгодного сотрудничества между налогоплательщиками и налоговыми органами с целью повышения доверия к Федеральной налоговой службе России и в целом к государству, а также к формированию

осознанного поведения налогоплательщика, что и должно привести к положительному приросту уплачиваемых налогов и сборов в бюджет.

Было выявлено, что на уровне международного сотрудничества в области налогового администрирования необходимо продолжить практику взаимодействия по вопросам формирования эффективной системы обмена налоговой информацией, в целях предотвращения размывания налоговой базы и выводу из-под налогообложения прибыли предприятий. Определена необходимость разработать направления по применению эффективных международных практик по взаимодействию налоговых органов с профессиональными посредниками в налоговой сфере, снизить напряженность при проведении налоговых проверок через применения системы установления конкретных сроков предварительного уведомления о проведении выездной налоговой проверки и четко прописанных условий о ее переносе при обоснованном возражении налогоплательщика.

Характеристики концепций налогового администрирования зарубежных стран и Российской Федерации свидетельствуют о разнообразии подходов к формированию самой системы налогового администрирования, что в первую очередь связано с различием в системе налогообложения, в нормативно-правовом регулировании и распределении административных полномочий внутри налоговой системы. Однако были выделены относительно общие направления совершенствования налогового администрирования:

- 1) повышение эффективности процессов управления;
- 2) внедрение и активное использование цифровых технологий и платформенных решений, способствующих повышению информирования налогоплательщиков, совершенствованию реализации функций налогового контроля;
- 3) ориентация на сервисную составляющую работы налоговых органов;
- 4) взаимодействие с профессиональными участниками налоговой сферы;

5) межгосударственное сотрудничество налоговых служб.

Было определено, что такое развитие системы налогового администрирования возможно только при высоком уровне развития институционального механизма его реализации.

В качестве основных институтов налогового администрирования были выделены: законодательная и нормативная база, система органов власти в налоговой сфере, система налоговых органов.

Было дано определение институционального механизма налогового администрирования как совокупности законов, норм, правил, типов поведения, отношений и связей в системе налогового администрирования при развитом уровне технической и социальной инфраструктуры.

В процессе исследования был сделан вывод о том, что для достижения эффективного уровня функционирования институционального механизма налогового администрирования необходимо чтобы сама институциональная структура была оптимальна по составу, по уровню развития отдельных институтов, по наличию системообразующих связей. В качестве основных критериев эффективности институционального механизма налогового администрирования была определена степень реализации им функций по выполнению законодательно установленных норм и правил, по профилактике и выявлению проблемных вопросов в сфере налогового администрирования, по обеспечению равных конкурентных условий через систему предотвращения уклонения от уплаты налогов.

При исследовании современного этапа развития экономики РФ большое внимание уделяется обеспечению эффективного функционирования налоговой системы РФ, которую выполняют налоговые органы. К налоговым органам относятся Федеральная налоговая служба РФ и ее территориальные структурные подразделения.

На Федеральную налоговую службу возложено исполнение различных функций, прописанных в Налоговом кодексе РФ, однако, в связи с повсеместным развитием информационных технологий, увеличением

объемов данных и автоматизацией процессов деятельности все большую актуальность приобретают такие функции налоговых органов как контрольная и информационная.

Немаловажное значение на развитие и осуществление контрольной и информационной функций, а также и на деятельность налоговых органов в целом, оказывают межрегиональные экономические связи.

Так 15 ноября 2005 г. было подписано бессрочное Соглашение о торгово-экономическом, научно-техническом и культурном сотрудничестве между Орловской областью и Чеченской Республикой. Соглашение основано на взаимной заинтересованности в развитии торгово-экономических, научно-технических и культурных связей, создании благоприятных условий для рыночных отношений между хозяйствующими субъектами обоих регионов.

В рамках нашего исследования использовали информационные данные по деятельности налоговых органов двух взаимно заинтересованных в экономическом развитии регионов РФ – Чеченской Республики и Орловской области.

Благодаря интернет-ресурсам система налогообложения становится более открытой и понятной для налогоплательщиков, а общение с налоговыми органами более доступной. В последние несколько лет ФНС России планомерно снижает давление на добросовестный бизнес, концентрируясь только на зонах максимального риска. Такой подход стал реален благодаря внедрению информационных технологий в налоговое администрирование. При этом основной упор налоговая служба делает на побуждение налогоплательщиков к добровольной уплате текущих налоговых обязательств. Разработанная и предложенная в проведенном исследовании формула расчета интегрального показателя оценки качества оказания электронных государственных услуг работниками налоговых служб показывает среднее значение доли налогоплательщиков, удовлетворенных временем, доступностью, открытостью и понятностью оказания электронных государственных услуг.

Одним из главных источников доходов в федеральный и консолидированный бюджеты страны являются поступления налогов и сборов. Важная роль формирования системы налогообложения, несомненно, отводится анализу налоговых поступлений, поэтому его также выделяют как самостоятельную подсистему налогового администрирования.

В экономической литературе встречается разнообразие подходов к классификации факторов, оказывающих влияние на налоговые поступления в бюджеты разных уровней РФ. В нашем исследовании мы придерживались классификации факторов, оказывающих как положительное, так и отрицательное влияние на уровень налоговых поступлений, и считаем необходимым выделить социально-экономические, правовые факторы и факторы налогового администрирования.

Были проанализированы данные по поступлению налогов и сборов в федеральный, консолидированный и местный бюджеты по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг. В результате чего выявлены большие расхождения в процентном соотношении налоговых поступлений по анализируемым регионам РФ за исследуемый период в отношении поступления налогов и сборов в местные бюджеты. Удельный вес налоговых поступлений по Чеченской Республике за 2016 – 2018 гг. составляет 25%, 22% и 25%, а по Орловской области – 15%, 14% и 15%.

Значительная разница процентного соотношения налоговых поступлений по Чеченской Республике и Орловской области присутствует в поступлениях и в федеральный бюджет. Для определения причины таких расхождений был проведен анализ динамики и структуры поступлений налогов и сборов по анализируемым регионам РФ за исследуемый период. По результатам анализа данных был сделан вывод о том, что наличие отрицательных значений сумм налоговых поступлений по Чеченской Республике в федеральный бюджет объясняется наличием отрицательных значений по поступлениям НДС. Отрицательные значения поступлений по НДС в 2016 и 2018 гг. по Чеченской Республике говорит о том, что в эти

периоды суммы возмещений НДС из бюджета превысило суммы начислений по НДС.

По результатам проведенного анализа была выявлена неоднозначная динамика налоговых поступлений в разрезе видов налогов и сборов по анализируемым нами регионам РФ за исследуемый период. Для выяснения причин такой тенденции был проведен анализ возможных факторов, повлиявших на налоговые поступления. Было определено, что основным фактором, влияющим на динамику налоговых поступлений, является уровень экономического развития региона. Проведенный анализ влияния уровня ВРП на динамику налоговых поступлений по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг. свидетельствовал о том, что с ростом уровня ВРП рос и уровень налоговых поступлений как по Чеченской Республике, так и по Орловской области за исследуемый период. Т.е. за исследуемый период при росте уровня ВРП по Чеченской Республике на 17,77%, налоговые поступления увеличились на 25,86% (превышение на 8,09 п.п.). По Орловской области получаем, что при росте ВРП за исследуемый период на 4,46%, налоговые поступления увеличились на 17,95% (превышение на 13,49 п.п.).

Система государственного контроля включает в себя налоговый контроль, которому отводится одна из главных ролей, т.к. налоги составляют немалую долю всех поступлений в бюджетную систему государства. Так налоговый контроль представлен контролем за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, своевременностью уплаты налогов и сборов в бюджет.

В настоящее время налоговые органы используют для оценки контрольно-проверочной деятельности разработанную внутриведомственную методику, основанную на последовательной оценке эффективности работы по группам индикаторов. Однако, эффективное применение автоматизированных систем в налоговом контроле, по нашему мнению, должно быть отражено в Перечне показателей результативности и

эффективности контрольно-надзорной деятельности налоговых органов при проведении оценки контрольно-надзорной деятельности. В связи с этим мы предложили дополнить существующий перечень индикативными показателями, характеризующими параметры проведенных мероприятий с применением автоматизированных систем контроля, и выделить отдельную подгруппу показателей.

Считаем, что предложенные нами индикативные показатели будут в полной мере отражать оценку эффективности контрольных мероприятий налоговых органов, выполненных посредством автоматизированных систем контроля, а их анализ позволит выявить тенденцию и динамику влияния автоматизации на качество работы налоговых органов и направления их дальнейшей модернизации. Однако, на данный момент времени, нет возможности оценить предложенные нами индикативные показатели в виду отсутствия необходимых для их расчета данных в открытом доступе о работе налоговых органов. Поэтому наряду с включением данных индексов в перечень показателей результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности налоговых служб, мы также предлагаем налоговым органам отражать необходимую информацию по показателям для их расчета в форме статистической отчетности 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок)». Для этих целей разработали специальную форму представления данных, в которой будет отражена необходимая информация для оценки контрольно-проверочной деятельности налоговых органов посредством АСК по предложенным нами индикативным показателям.

В процессе исследования была дана оценка эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов по открытым данным статистической отчетности форм 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок)» и формы 4-НМ «Отчет о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему

Российской Федерации». Для этого был выполнен анализ данных о проведении камеральных и выездных проверок налоговыми органами, а также анализ задолженности перед бюджетом по налогам и сборам по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг., который показал снижения количества проведенных выездных налоговых проверок с увеличением суммы доначислений по результатам их проведения. Таким образом, в результате проведенного анализа мы доказали, что за время активного использования Концепции планирования выездных налоговых проверок их количество с каждым годом снижается, а значит можно смело говорить об ее эффективности и практической результативности.

Значимость и эффективность налоговых проверок отражают их ведущее положение в контрольно-проверочной деятельности налоговых органов. В связи с этим оценка эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов основана на проведении оценки эффективности камеральных и выездных налоговых проверок.

Современные информационно-коммуникационные технологии являются существенным фактором воздействия как на социальную среду, так и на экономическое развитие страны в целом. Стремительное развитие бизнес-процессов в Интернет-сети, а также создание больших информационно-финансовых центров и мировых мобильно-коммуникационных сетей связи являются главными факторами нового этапа экономического развития и формирования цифровой международной экономики.

Таким образом, совершенствование и развитие налогового администрирования в части оказания налоговыми органами государственных услуг физическим и юридическим лицам в сфере налогообложения в условиях цифровой экономики способствует трансформации налоговой службы из фискального органа в сервисную организацию, ориентированную на удовлетворение интересов налогоплательщиков. Применение автоматизированных информационных и контрольных систем позволит

создать систему добровольного соблюдения законодательства в сфере налогообложения, что повысит уровень доверия между государством и налогоплательщиком, а также повысит уровень налоговых поступлений в бюджет страны и снизит риск уклонения от уплаты налогов.

Переход системы налогового администрирования на новый уровень в условиях цифровой экономики имеет ряд проблем, решение которых позволит получить новые возможности и преимущества во взаимоотношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Отсутствие качественных данных о корпоративном налогообложении является основным ограничением для измерения фискальных и экономических последствий уклонения от уплаты налогов, что затрудняет проведение властями оценки трансфертного ценообразования по операциям между связанными компаниями и еще более затрудняет проведение проверок. Данную проблему позволит решить предоставление международной группой компаний страновой отчетности, обеспечивающей прозрачность и открытость данных для налоговых органов стран-участниц программы ICAP. Участие в данной программе позволяет не только получение сведений о международной деятельности компаний, но и возможность дистанционного взаимодействия налоговых органов стран-участников между собой.

С целью расширения возможностей сервисных функций ФНС России и удобства формирования страновых отчетов международными компаниями предлагаем разработать и внедрить электронный сервис «Трансформация отчетности участников МГК (Международной группы компаний)», который позволит сократить финансовые и временные затраты компаний, а также позволит автоматизировать процесс проведения налогового контроля такой отчетности налоговыми органами.

В настоящее время создание новых и модернизация уже успешно функционирующих информационно-технологических сервисов, обеспечивающих удаленное взаимодействие налогоплательщиков и

налоговых органов, а также развитие автоматизированных систем контроля, рассмотренных нами ранее, главной целью которых является увеличение налоговых поступлений, направлены на создание системы добровольного соблюдения налогового законодательства и повышение уровня взаимного доверия между государством и налогоплательщиками.

Проведенный в нашем исследовании анализ задолженностей перед бюджетом по налогам и сборам по Чеченской Республике и Орловской области за 2016 – 2018 гг. показал наличие существенных сумм задолженностей, динамика которых неблагоприятным образом сказывается на формировании консолидированного бюджета государства. Большими потерями для бюджета являются задолженности по налогам и сборам по организациям и ИП, находящимся в процедуре банкротства.

Таким образом, сложившаяся на данный момент времени ситуация об уровне и динамике задолженности перед бюджетом по налогам и сборам в части задолженности организаций и ИП, находящихся в процедуре банкротства, требует разработки и внедрения нового механизма погашения такой задолженности. ФНС России предлагает пилотный проект, предусматривающий создание бесплатных сервисов по обеспечению открытости данных об организации торгов с целью увеличения поступлений в бюджет и повышения эффективности конкурсных процедур, предусматривающий взаимодействие налоговых органов, заинтересованных лиц и арбитражных управляющих через интернет-ресурс.

В качестве такого сервиса можно использовать предложенную нами автоматизированную систему контроля «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства». Предложенная АСК в полной мере отвечает всем заявленным требованиям пилотного проекта ФНС России, а ее модель онлайн-взаимосвязи налоговых органов, организации или ИП, находящихся в процедуре банкротства, и заинтересованных лиц подтверждает необходимость обеспечения открытости данных с целью оптимизации организации торгов, что будет способствовать увеличению поступлений в

бюджет. Кроме того, мы также предлагаем методику оценки эффективности создания и внедрения данной системы, с учетом имеющейся информации о задолженности должников-банкротов на конкретный момент времени. Также нами была доказана и экономически обоснована эффективность внедрения АСК «Налоговый мониторинг в процедуре банкротства» посредством расчета предложенного нами показателя эффективности исходя из имеющихся данных по итогам работы ФНС России за 2018 г. и плановых показателей на отчетный финансовый 2020 г.

В настоящее время одна из главных задач экономического развития государства сводится к совершенствованию налогового администрирования. Об этом говорится в Концепции долгосрочного социально-экономического развития России на период до 2020 года и в ежегодных посланиях Президента РФ Федеральному Собранию. Однако, в целях обеспечения эффективности налогового администрирования в современных условиях невозможно обойтись без использования информационных технологий, являющихся мощным экономическим ресурсом. Кроме того, разработка и реализация налогового администрирования как системы не может существовать без автоматизированного информационного обеспечения.

В связи с этим мы предлагаем свою модель функционирования системы налогового администрирования и ее элементами, с учетом успешно развивающихся информационных технологий. В представленной нами модели элементами системы являются основные функции подсистем налогового администрирования. Главная особенность предложенной модели заключается во взаимодействии элементов налогового администрирования, функционирующих в рамках системы налогового администрирования, посредством интернет-ресурсов и реализующиеся на единой автоматизированной информационной площадке.

На основе изученного опыта зарубежных стран в области совершенствования налогового администрирования, предлагаем на территории РФ создание Центра налоговых агентов, осуществляющих

консультирование налогоплательщиков по вопросам налогообложения, а также занимающихся формированием, так называемой, единой налоговой декларацией и единым налоговым уведомлением по имущественным налогам как физических, так и юридических лиц. Причем данные центры должны в обязательном порядке иметь лицензию на осуществление такого рода деятельности, а налоговые агенты-консультанты иметь аккредитацию. Лицензирование центров и аккредитация агентов-консультантов должны выполняться налоговыми органами.

Все приведенные в ходе исследования рекомендации будут способствовать формированию современного механизма реализации сервисной и контрольной функций налогового администрирования.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Айтхожина, Г.С. Экономико-институциональная характеристика системы планирования налогового контроля / Г.С. Айтхожина // *Фундаментальные исследования* – Режим доступа: <http://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=40936> – 2016. – № 11-1. – С. 107-111;
2. Аристархова, М., Шеина А. Концепция оценки деятельности налоговых органов / М. Аристархова, А. Шеина // *государственное и муниципальное управление* с.79-83.
3. Абрамчик, Л.Я. Налоговое администрирование в системе финансового контроля / Л.Я. Абрамчик // *Финансовое право*. 2005. №6. С. 11-14.
4. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование / А.В. Аронов, В.А. Кашин // учеб. пособие. М.: *Экономист*, 2006.188 с.
5. Basnukaev M.Sh., Pozmogov A.I., Tuskaeva M.R., Bataev I.T., Nunaev M.B.R. POSITIONS OF FORMATION AND REGULATION METHODS OF CORPORATE INCOME TAX. В сборнике: *The European Proceedings of Social & Behavioural Sciences EpSBS. Conference: SCTCGM 2018 - Social and Cultural Transformations in the Context of Modern Globalism. Conference Chair(s): Bataev Dena Karim-Sultanovich - Doctor of Engineering Sciences, professor, director of the Complex Scientific Research Institute n. a. H.I. Ibragimov of the Russian Academy of Sciences*. 2019. С. 186-192.
6. Basnukaev M.Sh., Klyukovich Z.A., Sugarova I.V., Tuskaeva M.R., Bataev I.T. TAX REFORMING USING A SOCIALLY ORIENTED MECHANISM. В сборнике: *The European Proceedings of Social & Behavioural Sciences EpSBS*. 2019. С. 259-264.
7. Basnukaev M.Sh., Sugarova I.V., Bataev I.T., Elzhurkaev I.Ya., Abdulazizova E.A. Planning and forecasting in the public tax management // В сборнике: *The European Proceedings of Social & Behavioural Sciences EpSBS*. 2019. С. 265-269.

8. Баснукаев М.Ш., Бисултанов А.Н. Направления совершенствования налогового администрирования в России // В сборнике: Экономика, политика, право: актуальные вопросы, тенденции и перспективы развития. Сборник статей Международной научно-практической конференции. 2019. С. 42-46.

9. Баснукаев М.Ш. Налоговая система и системность налогообложения // Экономические и гуманитарные науки. 2018. № 9 (320). С. 11-23.

10. Баснукаев М.Ш. Анализ и оценка поступления налоговых платежей в региональный бюджет // В сборнике: теоретические и практические аспекты трансформации налоговой системы России. Материалы Всероссийской научно-практической конференции. 2018. С. 232-239.

11. Буздалина, О.Б. Усиление налогового администрирования / О.Б. Буздалина // Все о налогах. 2004. №5. С. 60-63.

12. Бобоев М.В. Налоговая политика России на современном этапе / М.В. Бобоев, В.А. Кашин // Вопросы экономики. – 2008. – № 7.

13. Брызгалин А.В. Закон о налоговом администрировании, или Новые правила игры на налоговом поле / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – Москва: Гарант, 2007. – 293 с.

14. Буздалина О.Б. Усиление налогового администрирования / О.Б. Буздалина // Все о налогах. – 2004. – № 5. – С. 60–63.

15. Вазарханов, И.С. Компетентностно-сервисная концепция модернизации российских налоговых институтов: / И.С. Вазарханов // автореферат дисс., д.э.н. Ростов Н/Д, 2012. с. – 50.

16. Гончаренко Л.И. Налоговое администрирование: лучше быть, чем казаться / Л.И. Гончаренко, А.К. Анашкин // Ваш налоговый адвокат. – 2005. – № 5. – С. 33–37.

17. Воронов, А.М. Налоговое администрирование: административно-правовой аспект / А.М. Воронов // Вопросы экономики и права. 2012. №10.

18. Вылкова, Е.С. Передовой опыт налогового администрирования в различных странах / Е. С. Вылкова // - Известия Иркутской государственной экономической академии. - 2014. - № 5 (97). - С. 13–22.6.

19. Варакса Н.Г. Налоговое администрирование: учебное пособие для высшего профессионального образования // Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК», 2013. – 236 с

20. Гамонина А.Н. Проблемы и перспективы использования в Российской Федерации положительного опыта организации и методики налоговых проверок США / А.Н. Гамонина // - Молодой ученый. 2013. №1.

21. Гончаренко Л.И., Анашкин А.К. Налоговое администрирование: лучше быть, чем казаться / Л.И. Гончаренко, А.К. Анашкин // Ваш налоговый адвокат. 2005 №5. С.33-37.

22. Гончаренко Л.И., Малкова Ю.В., Адвокатова А.С. Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики. Финансовый университет, Департамент налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета, 2018. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/aktualnye-problemy-nalogovoy-sistemy-v-usloviyah-tsifrovoy-ekonomiki> (дата обращения: 30.01.2019).

23. Гулькова Е.Л., Карп М.В., Типалина М.В. Налоговые вызовы цифровой экономики // Экономика: проблемы, решения и перспективы 2019. Статья доступна по лицензии Creative Commons «Attribution» («Атрибуция») 4.0. всемирная (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

24. Дедкова Е.Г. Анализ и прогнозирование налоговых затрат на промышленных предприятиях: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Орел, 2010. 27 с.

25. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации / А.З. Дадашев, А.В. Лобанов // М.: Книжный мир, 2002.- С.4-5.

26. Ефремова, Т. А. Функции и методы налогового администрирования: экономическое содержание, особенности применения / Т.А. Ефремова // Журнал. Налоги и налогообложение. - № 6 – 2014. С. 588-595.

27. Ефремова Т.А. Развитие налогового администрирования в России: теория, методология, практика: дис. ... д-р. экон. наук: 08.00.10 / Ефремова Татьяна Александровна. – Саранск, 2017. – 390 с.

28. Золотарева, А.Б. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы / А.Б. Золотарева // Институт экономики переходного периода. М.: ИЭПП, 2008. Т. 1. 786 с. 184

29. Заболотникова В.С. Разработка концептуальной модели управленческой системы в налоговой службе // Современные наукоемкие технологии. 2017. № 10. С. 7-12.

30. Иванов А.Г. Понятие администрирования налогов / А.Г. Иванов // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 5-13.

31. Иванова Е.А. Налоговый контроль в механизме реформирования системы налогового администрирования Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Иванова Елена Александровна. – Санкт-Петербург, 2007. – 22 с.

32. Измайлов А.Т. Налоговое администрирование и его значение в повышении собираемости налогов: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Измайлов Алексей Тахирович. – Москва, 2005. – 22 с.

33. Истомин, С.В. Особенности институциональных механизмов в трансформируемой экономике / С.В. Истомин // Вестник Челябинского государственного университета. 2010. № 6 (187). Экономика. Вып. 26. С. 52–56.

34. Иванова Е.А. Роль налогового контроля в механизме регулирования системы налогового администрирования. Актуальные проблемы совершенствования учетно-аналитической, аудиторской и контрольной деятельности / Е.А. Иванова // Абакан: ХГУ им. Н.Ф. Катанова, 2006. 150 с.

35. Иванов А. Г. Понятие администрирование налогов / А. Г. Иванов // Финансовое право. №9. 2005.
36. Кузьмин М.А. Развитие концепции налогового администрирования в Российской Федерации / М.А. Кузьмин // автореферат диссертации канд. экон. наук. СПб., - 2011.
37. Кирина Л.С. Международный опыт осуществления мониторинга налоговых рисков налоговыми органами / Л.С. Кирина // Экономика, налоги, право, - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/>. - №5 С. - 130-133.
38. Клементьева Т. Н. Некоторые вопросы налогового администрирования / Т.Н. Клементьева // Финансовое право. №9. 2007.
39. Красницкий, В.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования / В.А. Красницкий // М.: Финансы и статистика, (монография). 2008. 168 с.
40. Кобзарь-Фролова М.Н. Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой диалектологии / М.Н. Кобзарь-Фролова // автореферат диссертации докт. Юрид. Наук.-М., 2010. – 6 с.
41. Казова З.М. Налоговое администрирование и налоговый контроль / З.М. Казова // Научные известия. 2015. № 1. С. 81-85.
42. Калинина И.В. О некоторых международных принципах налогового администрирования / И.В. Калинина // Налоговед. – 2005. – № 9. – С. 22-24.
43. Касимов Д.О. Электронные информационные технологии как инновационный элемент налоговой культуры [Электронный ресурс] – Режим 185 доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/elektronnye-informatsionnye-tehnologii-kakinnovatsionnyy-element-nalogovoy-kultury>
44. Красницкий В.А. Организация налогового администрирования (На примере работы налоговых органов Краснодарского края): дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Красницкий Виктор Александрович. – Краснодар, 2000. – 236 с.

145. Куклина Т.В. Налоговое администрирование в РФ: сущность, принципы и основные проблемы / Т.В. Куклина // Вестник Томского государственного университета. – 2009. – № 329. – С. 179–181.

46. Крылов Д. В. Экономическая оценка организации налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Ижевск, 2000. 27 с.

47. Карташова Г.Н. К вопросу о разработке методики оценки эффективности работы налоговых органов // Налоговый вестник. 1999. № 11. С. 12–15.

48. Карташова Г.Н. Об оценке эффективности функционирования налоговых органов или концептуальный подход к некоторым аспектам аналитической работы в сфере налогообложения // Налоговый вестник. 1999. № 1. С. 17–18.

49. Кашин В.А. Информационные технологии как средство совершенствования налогового администрирования // Налоговые споры: теория практика. -2007.-№9

50. Лиманская Е. Г. Цифровая трансформация налогового администрирования как инструмент повышения эффективности мониторинга налоговой нагрузки / Е. Г. Лиманская, Муламба Виктория Имадовна Каломбо. — Текст : непосредственный, электронный // Молодой ученый. — 2020. — № 5 (295). — С. 116-118. — URL: <https://moluch.ru/archive/295/66948/> (дата обращения: 22.04.2020).

51. Леонтьев В.Е. Цифровизация налогового администрирования и перспективы ее внедрения// Вестник развития образования и науки Российской академии естественных наук г. Санкт-Петербург 2015г. №7 ISSN 1683-6200.

52. Лыкова, Л.Н. Налоговые системы зарубежных стран. 2013 / Л.Н. Лыкова // - Режим доступа: - <https://studme.org>.

53. Линовицкий, Ю.А. Практика налогового контроля в зарубежных странах / Ю.А. Линовицкий // - Налоги и налогообложение. 2009. - №11. - Режим доступа: <https://www.lawmix.ru/bux/18124>.

54. Лебедева, Н.Н. Институциональный механизм экономики: сущность, структура, развитие. / Н.Н. Лебедева // – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2002. – с.326.

55. Мишустин, М. В. Информационно-технические основы государственного налогового администрирования в России / М. В. Мишустин // монография. М.: ЮНИТ-ДАНА, 2005, 160 с.

56. Майбуров, И.А. Налоги в цифровой экономике. Теория и методология: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И.А. Майбуров // под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. – 279 с.

57. Майбуров, И.А. Налоги и налогообложение: / И.А. Майбуров // учеб. Для студентов вузов под ред. 5-е изд., перер. и доп. М., 2012. 88 с.

58. Мороз, В.В. Сущность и основные формы налогового администрирования / В.В. Мороз // Бизнес в законе.2012. №5. С.139-143. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/suschnost-i-osnovnye-formy-nalogovogo-administrirovaniya/viewer/>

59. Матюшенкова, Ю.Л. Зарубежный опыт оказания помощи налогоплательщикам / Ю.Л. Матюшенкова // «Налоговый вестник». 2000, № 9. – 151 с.

60. Морозов, М.С. Зарубежный опыт повышения результативности налогового контроля / М.С. Морозов // - Вестник ассоциации вузов туризма и сервиса 2009. - № 2 С.- 68-73.

61. Меских, К.Л. Опыт германии в налоговом администрировании / К.Л. Меских // - Налоговая политика 6 (30) – 2010. С. - 78-84.

62. Мельникова Н.П. Развитие налогового администрирования в России / Н.П. Мельникова // Финансы и кредит. – 2006. – № 5. – С. 55–64.

63. Миронова О.А. Налоговое администрирование / О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев – Москва: Омега-Л, 2009. – 288 с.

64. Мишустин М. Об основных результатах работы Федеральной налоговой службы в 2017 году / Встреча Дмитрия Медведева с руководителем Федеральной налоговой службы Михаилом Мишустиним [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://government.ru/news/31616/>

65. Новикова, А. И. Сравнительный анализ отечественного и зарубежного опыта в области налогового администрирования на примере Франции / А.И. Новикова // Экономика, управление, финансы: материалы II Междунар. науч. конф. (г. Пермь, декабрь 2012 г.). - Пермь: Меркурий, Режим доступа: - <https://moluch.ru/conf/econ/archive/57/3086/.2012.> - С. 24-26.

66. Никитин, А. Консультант по налогам и спорам самый востребованный специалист недалекого будущего / А. Никитин // - Журнал «Коммерсантъ Деньги» №18 от 12.05.2014, с. – 41 – Режим доступа: - [https://www.kommersant.ru/doc/2458482.](https://www.kommersant.ru/doc/2458482)

67. Назарбекова, Г.Н. Зарубежный опыт разрешения налоговых споров / Г.Н. Назарбекова // - Вестник КРСУ. – 2017. – Том 17. – № 2(103). – С. 103–106.

68. Ногина, О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина // СПб. 2002. - 160 с.

69. Ожегов С.И. Словарь русского языка / С.И. Ожегов / под ред. Н.Ю. Шведова. – Москва: Русский язык, 1981. Вып. 13. – 816 с.

70. Оспанов, М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений / М.Т. Оспанов // СПб: УЭФ, 1997. 488 с.

71. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: / В.Г. Пансков // учеб. для бакалавров. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2012 С. 241-242.

72. Перонко, И.А. Методы и формы налогового администрирования / И.А. Перонко // Налоговый вестник. 2000. №11. С. 9-12.

73. Перонко И.А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.nalvest.ru/nvarticles/detail.php?ID=24391>

74. Паскачев А.Б., Кашин В.А., Бобоев М.Р. Большой толковый словарь налоговых терминов и норм / А.Б. Паскачев, В.А. Кашин, М.Р. Бобоев // Гелиос-АРВ, 2002. 776 с.

75. Пайзулаев И.Р. Становление и развитие системы налогового администрирования в Российской Федерации (вопросы теории и практики): дис... д-ра экон. наук: 08.00.10 / Пайзулаев Ислам Расулович. – Москва, 2012. – 398 с. 187

76. Пайзулаев И.Р. Функции налогового администрирования / И.Р. Пайзулаев // Налоговая политика и практика. – 2011. – № 9. – С. 37–41.

77. Перекрестова Л.В. Реформирование системы налогового контроля / Л.В. Перекрестова, Г.Я. Чухнина – Волгоград: ВолГУ, 2001. – 256 с.

78. Петров Ф. Словарь иностранных слов / Ф. Петров / под ред. И. Лехин, С. Лошкина, Л. Шаумян. – Советская энциклопедия, 1964. Вып. 6. – 784 с.

79. Пономарев А.И. Актуальные проблемы налогового администрирования / А.И. Пономарев, С.В. Никулина, К.К. Гойгереев – Ростов-на-Дону: Мини Тайп, 2011. – 304 с.

80. Попонова, Н.А. Налоговые органы во Франции / Н.А. Попонова // Финансы. – 2002. – №1.

81. Пономарев А.И., Игнатова Т.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации / А.И. Пономарев, Игнатова Т.В. // М.: (учебное пособие). Финансы и статистика, 2006. 288 с.

82. Петухова Р.А. Развитие международного обмена налоговой информацией в процессе деофшоризации экономики // Промышленная политика в цифровой экономике: проблемы и перспективы (ЭК0ПРОМ-2017): труды научно-практической конференции с зарубежным участием 16-17 ноября 2017 г. / под ред. д-ра экон. наук, проф. А.В. Бабкина. Томск : Изд-во Политехнического университета, 2017.

83. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW

67315/2149aa9e07dda9bbf502e088d8d0a38e8fb94f2e/ (дата обращения: 01.06.2018).

84. Рамазанова, Б. К. Экономические науки: Теория и практика общественного развития / Б. К. Рамазанова // - № 1. – 2014.

85. Романовский М.В., Врублевская О.В. Налоги и налогообложение / М.В. Романовский, О.В. Врублевская // под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской.- СПб.: Питер, 2000.- 334 с.

86. Соловьева Н.Е., Черкашина Е.А., Панченко А.Е. Анализ опыта организации системы налогового администрирования в США и Германии / Н.Е. Соловьева, Е.А. Черкашина, А.Е. Панченко // Экономика и современный менеджмент: теория и практика: сб. ст. по матер. XXXIX междунар. науч.-практ. конф. № 7(39). – Новосибирск: СибАК, 2014.

87. Соловьев, В.А. Письменные разъяснения в России и за рубежом / В.А. Соловьев // - Налоговед, 30, Октября 2007.

88. Савицкая, Ю.С. В гостях у немецкой налоговой службы– Мировой опыт / Ю.С. Савицкая // – © ИД «Бюджет» – № 1 Январь 2013 – 14.01.2013.

89. Савин, Д.А. Зарубежный опыт организации служб налогового контроля / Д.А. Савин // Сервис в России и за рубежом. 2012. № 7. С. - 138-144.

90. Сугарова И.В., Тускаев Т.Р., Баснукаев М.Ш. Бюджетная система российской федерации. Опыт. Особенности функционирования. Трансформационная стратегия. Северо-Осетинский государственный университет имени Коста Левановича Хетагурова; Горский государственный аграрный университет; Чеченский государственный университет. Москва, 2018.

91. Салженикина Н.Н. Совершенствование налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 /Салженикина Наталья Николаевна. – Волгоград, 2015. – 197 с.

92. Сердюков А.Э. Администрирование налогов в России принципы и пути развития [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/5241442/> (дата обращения: 28.06.2018).

93. Сиражудинова С.И. Повышение эффективности налогового администрирования на современном этапе: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Сиражудинова Саида Исрапиловна.– Краснодар, 2017. – 205 с.

94. Софьин А.А. Учет затрат налоговых инспекций на выполнение функций налогового контроля // Современные проблемы науки и образования [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://scienceeducation.ru/ru/article/view?id=13589>

95. Стафиевская М.В. Необходимость идентификации и управления налоговым риском / М.В. Стафиевская // Вестник казанского государственного аграрного университета. – 2010. – № 2. – С. 80–82.

96. Степанова Д.И. Особенности организации и направления развития 189 криптовалютных платежных систем / Д.И. Степанова, Т.Е. Николаева, Н.В. Иволгина // Финансы и кредит. – 2016. – № 10. – С. 33–45.

97. Селюков М.В. Исследование концептуальных положений налоговой политики как базового регулятора налогового механизма // Управленческий учет. 2017. № 4. С. 60-70.

98. Теремецкий В.И. Принципы налогового администрирования / В.И. Теремецкий // Человек: преступление и наказание. – 2013. – № 1. – С. 203–206.

99. Тулубенский, Е.А. Налоговые проверки: опыт и перспективы правового регулирования, 2007 / Е.А. Тулубенский // [Электронный ресурс] – Режим доступа: - <https://ppt.ru/news/37906>.

100. Трегубова Е.В., Украинцева А.И. Администрирование налогового контроля в зарубежных государствах (организация, пределы осуществления, запреты и ограничения) / Е.В. Трегубова, А.И. Украинцева // - Административное и муниципальное право 3 - 2012 С. - 53-64.

101. Филиппева Е.А. Налоговое администрирование: сравнительный анализ российской системы и Основ Мирового Налогового Кодекса / Е.А. Филиппева // Учет и контроль. – 2007. – № 2. – С. 22–25.

102. Филон И.Л. Налоговый контроль как специфическое направление финансового контроля / И.Л. Филон // Финансы и кредит. – 2010. – № 8. – С. 36–43.

102. Цепилова Е.С., Горобинская В.И. Институциональный подход к характеристике налоговой политики государств / Е.С. Цепилова, В.И. Горобинская // Экономика. Налоги. Право: Налоги и налогообложение № 2/2017 С. 134 -144.

104. Шеина А.Ю. Аристархова М.К. Инструментарий оценки деятельности налоговых органах // Управление экономическими системами (72) УЭКС, 12/2014.

105. Щербинин А.Т. Проблемы повышения эффективности налогового контроля: автореф. дис. ...канд. экон. наук. М., 1997. 22 с.

106. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов по экономическим специальностям / Т.Ф. Юткина. – Москва: ИНФРА-М, 2002. Вып. 2. – 576 с.

107. Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р (ред. от 28.09.2018) «О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года» (вместе с «Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года») [Электронный ресурс] – Режим доступа: - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82134/.

108. Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации на 2017-2030 годы, утвержденная Указом Президента Российской Федерации от 09.05.2017 г. № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017-2030 годы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://static.kremlin.ru/media/acts/files/0001201705100002.pdf>.

109. Правительство РФ одобрило законопроект об автоматическом обмене информацией [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/news/international_activities/6948464/.

110. Россия присоединилась к международной программе соответствия требованиям налогового законодательства (ICAP) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/news/international_activities/9418463/.

111. Постановление Правительства РФ от 12 декабря 2012 г. № 1284 «Об оценке гражданами эффективности деятельности руководителей территориальных органов федеральных органов исполнительной власти (их структурных подразделений) и территориальных органов государственных внебюджетных фондов (их региональных отделений) с учетом качества предоставления государственных услуг, руководителей многофункциональных центров предоставления государственных и муниципальных услуг с учетом качества организации предоставления государственных и муниципальных услуг, а также о применении результатов указанной оценки как основания для принятия решений о досрочном прекращении исполнения соответствующими руководителями своих должностных обязанностей» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://base.garant.ru/70282224/>.

112. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 273/У Собрание законодательства Российской Федерации - 1998.- №11.- Ст. 1288(с изменениями).

113. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.01.2020) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/43c08e8655225efe20897ecd864a602bd2fcbd5b/.

114. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 26.03.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с

01.04.2020)/ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=19671#003095998839716385>.

115. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/.

116. Портал Орловской области – публичный информационный центр [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://orel-region.ru/index.php/tools/index.php?head=1&unit=614>.

117. Программа «Цифровая экономика Российской Федерации», утвержденная распоряжением Правительства Российской Федерации от 28.07.2017 г. № 1632-р [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_221756/.

118. Федеральная налоговая служба Российской Федерации. Официальный сайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn57/about_fts/el_usl/.

119. Федеральная налоговая служба предлагает принять участие в пилотном проекте [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/bankruptcy/8585716/>.

120. Цифровая экономика [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A6%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F_%D1%8D%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D0%BA%D0%B0.

121. План информатизации на очередной финансовый 2020 год и плановый период 2021, 2022 годов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn57/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/

122. Способы устранения неблагоприятных налоговых последствий на примере отдельных институтов зарубежного налогового права [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://nalogoved.ru/art/1207.html>.

123. Аудит, выполняемый Налоговым управлением США. Официальный веб-сайт правительства Соединенных Штатов [Электронный ресурс] – Режим доступа: - <https://www.irs.gov/ru/businesses/small-businesses-self-employed/irs-audits>.

124. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61787/.

125. «Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008 – 2010 гг.» Одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. № 8), где отдельный раздел посвящен Совершенствованию налогового администрирования [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://pdf.knigi-x.ru/21raznoe/>.

126. Концепция долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 г. (распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р) [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82134/.

127. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» // СЗ РФ.2010. № 3. Ст. 4198 [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103118/.

128. Закон о налоговых органах Российской Федерации. 1992–2014. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_161248/

129. Федеральный закон от 23 июля 2013 г. №248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_149699/.

130. Эффективное межведомственное сотрудничество в области борьбы с налоговыми и другими финансовыми преступлениями. 2nd ANNUAL FORUM on TAX and CRIME/ Rome 14-15 june 2012. https://www.oecd.org/ctp/crime/Final_Russian_Domestic_Cooperation.pdf

131. Бюджетное послание президента РФ федеральному собранию «О бюджетной политике на 2002 год» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_99072/6145c225b12c8f7cdaa07267c8b6f0c350c34b/

132. Эффективное межведомственное сотрудничество в области борьбы с налоговыми и другими финансовыми преступлениями. 2nd ANNUAL FORUM on TAX and CRIME [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.oecd.org/ctp/crime/Final_Russian_Domestic_Cooperation.pdf.- Rome 14 – 15 June 2012.

133. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: - /<http://www.constitution.ru/10003000/10003000-8.htm>.

134. [Электронный ресурс] – Режим доступа: - http://www.ets.ru/images/termin/nalog/Nalog_1-primer1-12pp.pdf.

135. [Электронный ресурс] – Режим доступа: - Large business/ <https://www.ato.gov.au/business/large-business/>.

136. [Электронный ресурс] – Режим доступа: - <https://aftershock.news/?q=node/406386&full>.

137. [Электронный ресурс] – Режим доступа: - <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/dgfip-direction-au-coeur-vie-financiere-publique>.

138. Australian Taxation Law: Legislation [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://unimelb.libguides.com/australian_taxation_law/starting#s-lg-box-wrapper 15053266.

139. Le portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics [Электронный ресурс] – Режим доступа: - <https://www.economie.gouv.fr/ministeres#>.

140. OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>.

141. Способы устранения неблагоприятных налоговых последствий на примере отдельных институтов зарубежного налогового права <http://nalogoved.ru/art/1207.html>

142. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=40936> (дата обращения: 07.03.2020).

**КОНЦЕПЦИЯ
СИСТЕМЫ ПЛАНИРОВАНИЯ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК**

(в ред. Приказа ФНС РФ от 14.10.2008 N ММ-3-2/467@)

(Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок")

Введение

Президентом Российской Федерации определено, что государственная налоговая политика должна формироваться исходя из необходимости стимулирования позитивных структурных изменений в экономике, последовательного снижения совокупной налоговой нагрузки, качественного улучшения налогового администрирования.

Проводимое государством все последние годы облегчение налогового бремени путем снижения налоговых ставок, отмены отдельных налогов и снятия неоправданных ограничений создает оптимальные условия для ведения бизнеса и исполнения налоговых обязательств.

Качественное налоговое администрирование является одним из условий эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства.

Позитивное развитие основных составляющих налоговой политики государства, которыми являются снижение совокупной налоговой нагрузки и улучшение налогового администрирования, неразрывно связано с налоговым контролем, целью которого является обеспечение своевременного и полного поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет, в том числе за счет достижения высокого уровня налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков.

Основной и наиболее эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки. В результате проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами должны одновременно решаться несколько задач, наиболее важные из которых:

- выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;
- предупреждение налоговых правонарушений.

При этом выездные налоговые проверки должны отвечать требованиям безусловного обеспечения законных интересов государства и прав налогоплательщиков, повышения их защищенности от неправомерных требований налоговых органов и создания для налогоплательщика максимально комфортных условий для исчисления и уплаты налогов.

В целях эффективного решения всех этих задач подготовлена настоящая Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (далее - Концепция), предусматривающая новый подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Согласно Концепции планирование выездных налоговых проверок - это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным. Ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов.

В целях обеспечения системного подхода к отбору объектов для проведения выездных налоговых проверок Концепция определяет алгоритм такого отбора. Отбор основан на качественном и всестороннем анализе всей информации, которой располагают

налоговые органы (в том числе из внешних источников), и определении на ее основе "зон риска" совершения налоговых правонарушений.

Таким образом, в настоящей Концепции планирование выездных налоговых проверок взаимосвязано с формированием и развитием у налогоплательщиков правильного понимания законодательства о налогах и сборах, убеждения в недопустимости его нарушения и необходимости точного соблюдения законов.

(Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок")

1. Цели разработки Концепции

Настоящая Концепция разработана в целях:

- 1) создания единой системы планирования выездных налоговых проверок;
- 2) повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков;
- 3) обеспечения роста доходов государства за счет увеличения числа налогоплательщиков, добровольно и в полном объеме исполняющих налоговые обязательства;
- 4) сокращения количества налогоплательщиков, функционирующих в "теневом" секторе экономики;
- 5) информирования налогоплательщиков об основных критериях отбора для проведения выездных налоговых проверок.

(Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок")

2. Основные принципы планирования

Построение единой, открытой и понятной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налоговых проверок базируется на определенных принципах. К ним относятся:

1. Режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков.
2. Своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений.
3. Неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах.
4. Обоснованность выбора объектов проверки.

В соответствии с новым подходом к организации системы планирования изменен отбор объектов для проведения выездных налоговых проверок. Основой данной системы является всесторонний анализ всей имеющейся у налогового органа информации на каждом этапе планирования и подготовки выездной налоговой проверки.

Вместе с тем налогоплательщик может использовать свое право на самостоятельную оценку рисков и оценить преимущество самостоятельного выявления и исправления допущенных ошибок при исчислении налогов.

Каждый налогоплательщик должен понимать, что от прозрачности его деятельности, полноты исчисления и уплаты налогов в бюджет зависит возможность невключения в план выездных налоговых проверок.

Таким образом, в соответствии с настоящей Концепцией планирование выездных налоговых проверок ведется на основе принципа двухсторонней ответственности налогоплательщиков и налоговых органов, при соблюдении которого первые стремятся к

исполнению своих налоговых обязательств, а вторые - к обоснованному отбору налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

(Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок")

3. Структура отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок

Обоснованный выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок невозможен без всестороннего анализа всей информации, поступающей в налоговые органы из внутренних и внешних источников.

К информации из внутренних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения ими функций, возложенных на налоговую службу.

К информации из внешних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений по обмену информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления, а также иная информация, в том числе общедоступная.

Проводимый с целью отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок анализ финансово-экономических показателей их деятельности содержит несколько уровней, в том числе:

анализ сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики, который позволяет выявить налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;

анализ сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому виду налога (сбора) с целью контроля за полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей;

анализ показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;

анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

В случае выбора объекта для проведения выездной налоговой проверки налоговый орган определяет целесообразность проведения выездных налоговых проверок контрагентов и (или) аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика.

В соответствии с основными целями и принципами настоящей Концепции выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок построен на целенаправленном отборе, тщательном и постоянно проводимом всестороннем анализе всей имеющейся у налоговых органов информации о каждом объекте независимо от его формы собственности и сумм налоговых обязательств. При осуществлении планирования подлежат анализу все существенные аспекты как отдельной сделки, так и деятельности налогоплательщика в целом.

Приоритетными для включения в план выездных налоговых проверок являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств, и (или) результаты проведенного анализа финансово-хозяйственной

деятельности налогоплательщика свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях.

(Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок")

4. Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков

Настоящая Концепция предусматривает проведение налогоплательщиком самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности по приведенным ниже критериям.

Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, могут являться:

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).

2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами).

11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

При оценке вышеуказанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53.

Систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.

(Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок")

5. Результаты внедрения Концепции

Настоящая Концепция определяет основные приоритеты, принципы и направления реализации единого подхода к планированию выездных налоговых проверок.

Предлагаемая система планирования позволит:

1) для налогоплательщиков - максимально уменьшить вероятность того, что выездная налоговая проверка в текущем году затронет законопослушного налогоплательщика, полностью исполнившего свои обязательства перед бюджетом;

2) для налоговых органов - выявить наиболее вероятные "зоны риска" (нарушения законодательства о налогах и сборах), своевременно отреагировать на возможное совершение налоговых правонарушений и определить необходимые мероприятия налогового контроля.

Принципы, заложенные в настоящей Концепции, позволят реализовать:

1. Формирование единого подхода к планированию выездных налоговых проверок.
2. Стимулирование налогоплательщиков в части соблюдения законодательства о налогах и сборах.
3. Повышение налоговой грамотности и дисциплины налогоплательщиков.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2
 УТВЕРЖДЕН
 приказом ФНС России
 от 09.11.2017 № ММВ-7-1/846@

Перечень показателей результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности

Федеральная налоговая служба								
Наименование вида контрольно-надзорной деятельности								
Налоговый контроль								
Негативные явления, на предотвращение которых направлена контрольно-надзорная деятельность								
Несвоевременное и/или не полное внесение налогов и сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации								
Цели контрольно-надзорной деятельности								
Правильность исчисления, полнота и своевременность внесения налогов и сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации								
номер (индекс) показателя	наименование показателя	формула расчета	комментарии (интерпретация значений)	значение показателя (текущее*) * - за 2016 год	международные сопоставления показателей	целевые значения показателей	источник данных для определения значения показателя	сведения о документах стратегического планирования, содержащих показатель (при его наличии)
Ключевые показатели								
А	Показатели результативности, отражающие уровень безопасности охраняемых законом ценностей, выражающийся в минимизации причинения им вреда (ущерба)							
А.2.1	Отклонение фактических поступлений администрируем	$S = 100 - (P / (N + N1) * 100\%)$	P – сумма поступлений; N – сумма начислений;	2,43%	-	2017 год – 1,95; 2018 год – 1,94;	Налоговая отчетность (формы 1-НМ, 1-МР)	Государственная программа Российской Федерации

	ых ФНС России доходов от начислений		N1 - сумма поступлений по налогам и сборам, по которым отсутствуют начисления			2019 год – 1,93; 2020 год – 1,92		«Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320
A.2.2	Соотношение объема задолженности по налогам и сборам, страховым взносам и объема поступлений по налогам и сборам, страховым взносам в бюджетную систему Российской Федерации	$СГ = \frac{ЗД(ОП)}{П(ОП)} * 100$	где СГ – соотношение за год; ЗД(ОП) – задолженность отчетного периода; П(ОП) – поступления отчетного периода	9,75%	-	2017 год – 13,2; 2018 год – 13,1; 2019 год – 13,0; 2020 год – 12,9	Налоговая отчетность (формы 1-НМ, 4-НМ)	Государственная программа Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320
Индикативные показатели								
Б	Показатели эффективности, отражающие уровень безопасности охраняемых законом ценностей, выражающийся в минимизации причинения им вреда (ущерба), с учетом задействованных трудовых, материальных и финансовых ресурсов и административных и финансовых издержек подконтрольных субъектов, при осуществлении в отношении них контрольно-надзорных мероприятий							

Б.1	Доходы на 1 рубль затрат, рублей	СДР=Д/Р	где СДР – соотношение доходов с расходами; Д – доходы, администрируемые ФНС России; Р – Расходы на содержание налоговых органов	115,48 рублей			Налоговая отчетность (форма 1-НМ); Расходы на содержание налоговых органов согласно данным квартальной и годовой бухгалтерской отчетности	
Б.2	Поступление администрируемых ФНС России доходов на 1 служащего, млн. рублей	ПД1=Д/Ч	где ПД1 – поступление администрируемых ФНС России доходов на 1 служащего; Д – доходы, администрируемые ФНС России; Ч – фактическая численность сотрудников налоговых органов	108,03 млн. рублей			Налоговая отчетность (форма 1-НМ); Сведения о численности, составе, движении кадров и распределении работников по видам трудовой деятельности (форма 1-ГК)	

В	Индикативные показатели, характеризующие различные аспекты контрольно-надзорной деятельности							
В.1	Индикативные показатели, характеризующие непосредственное состояние подконтрольной сферы, а также негативные явления, на устранение которых направлена контрольно-надзорная деятельность							
В.1.1	Эффективность выездных налоговых проверок	$Эвп = \frac{Двп}{Крвп}$	Двп – сумма доначисленных платежей по результатам выездных налоговых проверок, млн.руб.; Крвп – количество выездных налоговых проверок, в ходе которых были установлены нарушения законодательства о налогах и сборах	13,7	Х	Х	Налоговая отчетность (форма 2-НК)	
В.1.2	Доля сумм НДС, возмещение которых по результатам камеральных проверок признано налоговыми органами необоснованным,	$\frac{ДЧСзв}{(Чот)} / (Сзв) * 100\%$	Где Чот - суммы НДС, возмещение которых по результатам камеральных налоговых проверок признано налоговыми	1,3%			Налоговая отчетность (формы 2-НДС, 2-НК)	

	за вычетом сумм НДС, признанных к возмещению вышестоящими налоговыми органами и арбитражными судами в сумме налога, исчисленного к возмещению из бюджета за отчетный период.		органами необоснованным, за вычетом сумм НДС, признанных к возмещению вышестоящими налоговыми органами и арбитражными судами, за два года; Сзв - сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета, за два года					
В.2	Индикативные показатели, характеризующие качество проводимых мероприятий в части их направленности на устранение максимального объема потенциального вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям							
В.2.1	Доля субъектов, допустивших нарушения, в результате которых причинен вред (ущерб) или была создана угроза его причинения, выявленные в результате проведения	$R = \frac{K_{рвп}}{K_{вп}} * 100\%$	R – доля выездных налоговых проверок; установивших нарушение законодательства о налогах и сборах; K _{рвп} – количество выездных	99,1%	X	X	Налоговая отчетность (форма 2-НК)	

	контрольно-надзорных мероприятий		налоговых проверок, в ходе которых были установлены нарушения законодательства о налогах и сборах; Квп – количество выездных налоговых проверок					
В.2.2	Процентное соотношение сумм требований рассмотренных судами в пользу налоговых органов, относительно общих сумм по судебным спорам с налогоплательщиками	$T = T_n / T_o * 100\%$	где: Т- Процентное соотношение сумм требований, рассмотренных судами в пользу налоговых органов, относительно общих сумм по судебным спорам с налогоплательщиками; Т _н - сумма требований, рассмотренных	82,2%			Налоговая отчетность (форма 6-НСП)	Государственная программа Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320

			в пользу налоговых органов: То-общая сумма рассмотренных требований					
В.2.3	Доля количества решений регистрирующих органов об отказе в государственной регистрации юридических лиц, признанных судом недействительными, в числе решений об отказе в государственной регистрации юридических лиц, обжалованных в судебном порядке	$P = \frac{P_{нед}}{P_{обж}} * 100\%$	где $P_{нед}$ - количество решений регистрирующих органов об отказе в государственной регистрации юридических лиц, признанных судом недействительными; $P_{обж}$ - количество решений регистрирующих органов об отказе в государственной регистрации юридических лиц, обжалованных в судебном	18%	-	2017 год – 43; 2018 год – 41; 2019 год – 39; 2020 год – 37.	Налоговая отчетность (форма 1-ОГР)	Государственная программа Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320

В.2.4	Доля сумм НДС, возмещение которых по результатам камеральных проверок признано налоговыми органами необоснованным, за вычетом сумм НДС, признанных к возмещению вышестоящими налоговыми органами и арбитражными судами, за отчетный период в сумме НДС, возмещение которых по результатам камеральных проверок признано налоговыми органами необоснованным, за отчетный	$\frac{\text{ДЧОтк} - (\text{Чот})}{(\text{Отк})} * 100\%$	порядке Где Чот - суммы НДС, возмещение которых по результатам камеральных налоговых проверок признано налоговыми органами необоснованным, за вычетом сумм НДС, признанных к возмещению вышестоящими налоговыми органами и арбитражными судами, за два года; Отк - суммы НДС, возмещение которых по результатам камеральных налоговых проверок признано налоговыми	72,3%			Налоговая отчетность (форма 2-НК)	
-------	---	--	--	-------	--	--	-----------------------------------	--

	период.		органами необоснованным, за два года					
В.2.5	Доля налогоплательщиков, удовлетворительное оценивающих качество работы налоговых органов	Индекс представляет собой сводный показатель, в расчет которого включены факторы, оказывающие влияние на восприятие качества работы налоговых органов: 1. общая удовлетворенность качеством обслуживания; 2. удовлетворенность профессионализмом / компетентностью сотрудников налоговых инспекций; 3. качество информирования налогоплательщиков; 4. эффективность обслуживания; 5. выполнение требований стандартов оказания государственных услуг; 6. удобство оборудования операционного зала Расчет индекса представляет собой отношение положительных оценок к общему количеству оценок умноженное на 100% (по каждой единице наблюдения)	83,9%		2017 – 83,9%; 2018 – 84%; 2019 – 84%; 2020 – 84%.	Данные отчёта о проведении ежегодного социологического опроса	Государственная программа Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320	
В.2.6	Эффективность погашения	$ЭФ = \frac{ПЗ}{Р}$	ЭФ - эффективность	66,5%			Налоговая отчетность	Публичная декларация целей и

	задолженности в процедурах банкротства	ЗДБ]*100	погашения задолженности в процедурах банкротства, ПЗ - погашено задолженности за отчетный период, Р - произведено расходов по делу о банкротстве за отчетный период, ЗДБ - Списано задолженности по завершённым делам о банкротстве за отчетный период.				(форма 4-РБ)	задач
В.2.7	Пополнение бюджетной системы Российской Федерации	Суммовой показатель	Статистические показатели, отражающие пополнение бюджетной системы Российской Федерации в результате реализации ФНС России	64 млрд. рублей			Налоговая отчетность (форма 4-РБ)	

			функций уполномоченно го органа по представлению интересов Российской Федерации как кредитора в делах о несостоятельно сти (банкротстве)					
В.2.8	Количество федеральных государственных гражданских служащих, получивших дополнительное профессионально е образование	Статистиче ский показатель	Статистически й показатель	43 032	X	X	X	
В.3	Индикативные показатели, характеризующие параметры проведенных мероприятий							
В.3.1	Средняя продолжительнос ть одной проверки	Двп = Твп / Квп	Двп – средняя продолжительн ость одной выездной налоговой проверки; Твп - общая продолжительн ость всех выездных налоговых	153 дня	X	X	Налоговая отчетность (форма ДНП)	

			проверок; Квп количество выездных налоговых проверок.	-				
В.3.2	Количество выездных налоговых проверок	Статистиче ский показатель	Статистически й показатель	26 тыс. ед	X	X	Налоговая отчетность (форма 2-НК)	Публичная декларация целей и задач
В.3.3	Доля количества решений налоговых органов, признанных судом недействительны ми, в числе решений налоговых органов, вынесенных по результатам налогового контроля	$P = \frac{(P_n + P_{ч})}{P_o} * 100$	Где: P _н - количество решений, вынесенных налоговым органом по результатам налогового контроля, признанных судом недействительн ыми в полном объеме, ед. P _ч - количество решений, вынесенных налоговым органом по результатам налогового контроля, признанных	0,04%			Налоговая отчетность (форма 6-НСП)	Государственная программа Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320

			судом частично недействительн ыми, ед. Ро - количество решений, вынесенных налоговым органом по результатам налогового контроля – всего, ед.					
В.3.4	Соотношение числа жалоб по налоговым спорам, рассмотренных в досудебном порядке (вышестоящими налоговыми органами), и числа заявлений по налоговым спорам, предъявленных к налоговым органам и рассмотренных судами, %	$S=X/Y*100$ %	Где: X – Рассмотрено жалоб в отчетном периоде – всего; Y – Количество решений судов 1 инстанции, вынесенных в отчетном периоде по заявлениям (искам) налогоплатель щиков, предъявленным к налоговым органам (независимо от	328,5%	X	X	Налоговая отчетность (форма 3-НС)	Государственная программа Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320"

			года предъявления) - всего					
В.4	Индикативные показатели, характеризующие объем задействованных трудовых, материальных и финансовых ресурсов							
В.4.1	Объем расходов ФНС России на осуществление деятельности	Статистический показатель. (Расходы ФНС России за исключением расходов на бюджетные инвестиции в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности, а также расходов по разделам/подразделам: - общегосударственные вопросы/другие общегосударственные вопросы (0113); - образование/общее образование (0702); - образование /профессиональная подготовка, переподготовка и повышение квалификации (0705); - здравоохранение/санаторно-оздоровительная помощь (0905); - социальная политика/социальное обеспечение населения (1003)).	125 419 440,3 тыс. рублей				На основании данных бюджетной отчетности об общем объеме расходов на руководство и управление в сфере установленных функций	

В.4.2	Количество штатных единиц, всего	Статистический показатель	Статистический показатель	по состоянию на 31.12.2016 150 175	X	X	X	
В.4.3	Количество штатных единиц, в должностные обязанности которых входит выполнение контрольно-надзорных функций и осуществление деятельности по выдаче разрешительных документов (разрешений, лицензий)	Статистический показатель	Статистический показатель	по состоянию на 31.12.2016 100 019	X	X	X	